

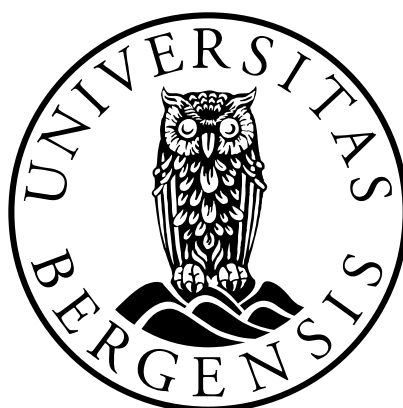
Ulovfestet skatterettslig gjennomskjæring

*Redegjørelse for den ulovfestede skatterettslige
gjennomskjæringsnormen i norsk rett og hvilke utfordringer som har
oppstått ved utviklingen og anvendelsen av denne*

Kandidatnummer: 197619

Veileder: Kari Birkeland

Antall ord: 14 132



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

01/06-2014

Innholdsfortegnelse

1. Innledning	3
1.1. Nærmere om problemstillingen	3
1.2. Historisk perspektiv	3
1.3. Avgrensning	4
1.4. Rettsgrunnlag og kilder	4
1.5. Den videre fremstilling	5
2. Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen	6
2.1. Nærmere om innholdet av den ulovfestede gjennomskjæringsnormen	6
2.1.1. Grunnvilkåret om skattemotivasjon	7
2.1.2. Terskel	8
2.1.3. Negativ egenverdi. Hvilken betydning har ulemper ved en transaksjon?	9
2.2. Totalvurdering	11
2.2.1. Illojalitetskravet	11
2.2.2. Disposisjonens virkninger	13
2.2.3. Negative ikke skattemessige virkninger betydning under totalvurderingen	13
2.2.4. Skattyters formål	14
2.2.5. Omstendighetene for øvrig	15
3. Nærmere om utvalgte temaer	16
3.1. Realitetsprinsippet og gjennomskjæringsnormen	16
3.2. Sammenligning av negative virkninger under grunnvilkår og totalvurdering.	17
3.3. Transaksjonskravet	18
3.4. Transaksjonskjeder	19
3.5. Høyesteretts inkonsekvente oppbygning av gjennomskjæringsnormen	20
3.5.1. Oppdelingen i grunnvilkår og totalvurdering	20
3.5.2. Subjektiv og objektiv vurdering	22
3.6. Omgåelse av legalitetsprinsippet? Gjennomskjæringsnormens inngripende karakter satt opp mot legalitetsprinsippets krav om hjemmel	23
3.6.1. Sammenhengen mellom lovtolkning og ulovfestet gjennomskjæring	23
3.6.2. Gjennomskjæringsnormens rettslige legitimitet	24
3.6.3. Behovet for en lovfestet gjennomskjæringsregel	27
4. Avsluttende bemerkninger	29
Litteraturliste	31

Hovedproblemstilling:

Gjør rede for den ulovfestede skatterettslige gjennomskjæringsnormen i norsk rett og hvilke utfordringer som har oppstått ved utviklingen og anvendelsen av denne

1. Innledning

1.1 Nærmere om problemstillingen

Omgåelse av skatteregler kan forekomme i mange forskjellige skalaer. Fra den personlige skattyter som håper å spare en ekstra slant av lønnen sin, og enkeltmannsforetaket som ønsker bedre vilkår for sønnen eller datteren som skal overta bedriften, til multinasjonale bedrifter hvor det inngås avtaler som kan ha hundrevis av millioner i skattemessig verdi. Ikke alle av disse skattebesparelsene er urettmessige, og det kan være vanskelig å bedømme hvor grensen går. Det vil dermed være behov for et regelsett som fanger opp tilfeller der personer eller bedrifter oppnår skattefordeler på en måte som ikke kan aksepteres etter gjeldende rettsregler. Det er her gjennomskjæringsnormen kommer inn, eller omgåelsesnormen som den også er kalt. Denne normen setter grenser for hvilke skattebesparelser som er lovlige. Enkelte ganger forekommer det disposisjoner eller transaksjoner som ikke samsvarer med de formål og hensyn som ligger bak den skatteregel som skal regulere det aktuelle tilfellet. Spørsmålet er da om slike tilfeller på nærmere bestemte vilkår kan gjennomskjæres, slik at den skattefordelen som er oppnådd blir avskåret, og skattyteren beskattes på den måte som samsvarer med lovgivers intensjoner. Det er likevel ikke alltid lett å klargjøre hvordan man skal gå frem for å vurdere slike tilfeller, og det kan oppstå usikkerhet om hva som faktisk er vurderingsmomentene når det skal avgjøres om det skal gjennomskjæres overfor den enkelte disposisjon. Det er dette som er temaet for denne oppgaven, hva som er vilkårene for gjennomskjæring og hvordan disse skal anvendes.

1.2 Historisk perspektiv

Den ulovfestede skatterettslige gjennomskjæringsnormen har røtter tilbake til 1910- og 20-tallet. Det startet da med generelle grunnsetninger om at realiteten skjærer gjennom overfor formen. De tidligste tilfeller av det som senere skulle bli den gjennomskjæringsnormen vi kjenner i dag, finnes i rettspraksis tidlig på 1900-tallet. Det startet med dommer som Marks Garmlager¹ i 1912, Johan Bergesen² i 1918, og på 20-tallet med dommer som Heidenrichs dødsbo³ og Skovveien⁴. Disse dommene la ikke til grunn noen formell gjennomskjæringsnorm ved sine premisser, men enkelte av de momentene som vurderes har blitt henvist til i dommer om gjennomskjæring helt frem til 2000-tallet.

I de neste tiårene finnes det flere eksempler på saker der gjennomskjæringsbetraktninger ble lagt til grunn, men ingen formulering av en konkret norm. I 1970 kom det en artikkel fra Aarbakke⁵ hvor han tar stilling til omgåelsesproblemstillinger som har oppstått i lengre tid. Han kommer her til at det finnes en omgåelsesnorm på skatterettens område, selv om det ikke foreligger noen autoritativ uttalelse om det. Dette kan kanskje anses som den første konkrete uttalelsen om omgåelsesnormen slik vi kjenner den i dag, og som utgangspunktet for normens videre utvikling.

¹ Rt. 1912 s. 486

² Rt. 1918 II s. 208

³ Rt. 1924 s. 435

⁴ Rt. 1921 s. 462

⁵ Magnus Aarbakke, *Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem*, Lov og rett 1970 s. 1-24

1.3 Avgrensning

Skatterettslig omgåelse og skatterettslig gjennomskjæring er to begreper som langt på vei beskriver de samme situasjoner. Hvis en likevel skal foreta en ordlydstolkning av begrepene, vil omgåelse vise i større grad til hva som skjer på skattyterens side, mens gjennomskjæring er reaksjonen fra skattemyndighetene der de mener det foreligger omgåelse. Omgåelse vil heller ikke være begrenset til tilfeller der det er snakk om å anvende ulovfestet gjennomskjæring. Omgåelsestilfeller kan også rammes av gjennomskjæring på lovfestet grunnlag, som for eksempel skatteloven⁶ §§ 13-1 og 14-90. Det kan være mest presist å anvende begrepet gjennomskjæringsnorm, da det er vilkårene for gjennomskjæring som har vært gjenstand for usikkerhet de siste årene.

Omgåelsesregler må skilles fra regler om skatteunndragelse. Skatteunndragelse omfatter tilfeller der skattyteren unnlater å oppgi informasjon om skattbar inntekt til skattemyndighetene, eller oppgir uriktig informasjon. Slike tilfeller faller utenfor denne fremstillingen. Skatteunndragelser kan straffes med bøter eller fengsel etter straffeloven 1902⁷ § 406.

Situasjoner der det foretas en proforma transaksjon skal heller ikke drøftes. Dette er tilfeller der transaksjonen ikke er ment å ha noen faktisk realitet for partene, noe som skiller seg fra saker om omgåelse der transaksjonen er ment å være reell mellom partene.

Omgåelse må også avgrenses til tilfeller av lovlig skatteplanlegging. Dersom en skattyter kan gjennomføre samme transaksjon på flere måter, rammes det ikke av omgåelsesregelen dersom en velger den måten som er skattemessig mest fordelaktig. Det vil her være en flytende overgang til omgåelse av skatteregler, noe som vil bli omtalt nærmere senere.

Det finnes mange eksempler på omgåelsesnormer i andre land, og de kan være mer eller mindre lik den norske. Denne fremstillingen vil kun ta for seg norske regler. Utenlandske omgåelsesnormer holdes utenfor oppgaven, da de generelt vil ha liten vekt for den praktiske anvendelsen av den norske normen.

Oppgaven avgrenses også til gjennomskjæring i andre rettsområder. Det fokuseres på gjennomskjæring i skatteretten, slik at gjennomskjæring av merverdiavgift og andre avgifter holdes utenfor. Likevel kan det være slik at enkelte rettskilder omhandler gjennomskjæring av avgifter, men uttaler seg om gjennomskjæringsnormen generelt, slik at den også har betydning for skatteretten. Slike rettskilder kan være relevant å trekke inn i denne fremstillingen.

1.4 Rettsgrunnlag og kilder

Omgåelsessaker kan baseres både på lovfestede og ulovfestede regler. I skatteloven har vi enkelte regler som retter seg mot særskilte omgåelsestilfeller. Skatteloven § 14-90 inneholder regler rettet mot overføring av skatteposisjoner, og gir hjemmel for gjennomskjæring av tilfeller der skattemotivet er «overveiende». Det finnes også en bestemmelse i skatteloven §

⁶ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

⁷ Lov 22. mai 1902 nr. 10 Almindelig borgerlig Straffelov

13-1, som retter seg mot tilfeller hvor det overføres inntekts- og formuesposter fra en skattyter til en annen. Andre regler som er verdt å nevne er NOKUS-reglene i skatteloven § 10-60 flg. om beskatning av norskkontrollerte utenlandske selskaper.

Bortsett fra de nevnte særreglene har vi ingen generell lovregulering av omgåelsesnormen. Som nevnt utviklet normen seg fra rettspraksis fra 1920-tallet, og som det heter i *Hex-dommen*.⁸ «[d]en ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori».

Selv om rettspraksis er den sentrale rettskilden for gjennomskjæringsnormen, vil ikke denne fremstillingen være en analyse av de enkelte saker som har kommet opp for Høyesterett. I stedet vil oppgaven hovedsakelig ta for seg de større linjene i normens innhold og utvikling gjennom uttalelser fra et utvalg av Høyesterettsdommer der de er egnet til belyse de enkelte deler av gjennomskjæringsnormen. Normen har også vært utførlig drøftet i den juridiske litteraturen, hvor de fleste sider og problemer har blitt belyst. Disse uttalelsene har hatt og vil ha stor betydning for utviklingen av normen, som *Hex-dommen*⁹ presiserte. Høyesteretts innflytelse på gjennomskjæringsnormen vil hovedsakelig være begrenset til de saker de får fremlagt, som har sammenheng med det sivilprosessuelle disposisjonsprinsippet.¹⁰ Her har de muligheten til å avklare problemområder innenfor normen, i tillegg til at de kan fremme enkelte meninger gjennom obiter dicta, selv om disse ikke tillegges like stor vekt som ratio decidendi. Hugo Matre formulerer dette som at «prejudikatsvirkningene av dommer må fastsettes i lys av hvilke rettsspørsmål domstolen er forelagt».¹¹

For de juridiske forfatterne står det derimot helt åpent til å diskutere og problematisere enhver problemstilling som kan oppstå for gjennomskjæringsnormen. Den juridiske litteraturen har ikke den samme autoritet som Høyesterett, men kan ha argumentasjonsverdi og tjene som inspirasjon for domstolene og lovgiver i tråd med Eckhoffs rettskildelære.¹²

1.5 Den videre fremstilling

Oppgaven vil først i del 2 ta for seg en presentasjon av gjennomskjæringsnormens innhold og vilkår slik den har blitt utviklet gjennom rettspraksis. Dette er ment å være en generell gjennomgang av de ulike sidene av normen.

Videre skal det i del 3 tas opp en rekke temaer innen gjennomskjæringsnormen som enten kommer litt på siden av hovedtemaene i gjennomskjæringsnormen, eller som har vært viet større oppmerksomhet de siste årene. Sistnevnte er temaer som har vist seg å være utfordrende å få klarhet i, og som har skapt usikkerhet og inkonsekvent anvendelse hos juridiske forfattere og rettspraksis, og som dermed fortjener ekstra oppmerksomhet.

Til slutt skal det i del 4 gjøres noen avsluttende bemerkninger om temaet og oppgaven i seg selv.

⁸ Rt. 2007 s. 209 (punkt 39)

⁹ Rt. 2007 s. 209 (punkt 39)

¹⁰ Hugo Matre, *Ulovfestet gjennomskjæring av fisjon med etterfølgende aksjesalg*, Revisjon og Regnskap nr. 4 2014, s. 46

¹¹ Hugo Matre, *Fritak fra gjennomskjæring*, Skatterett 2014 nr. 1, s. 1

¹² Torstein Eckhoff, *Rettskildelære*, 3. utg. Oslo 1993

2 Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen

2.1 Nærmere om anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsnormen

Omgåelse av skatteregler kan i enkelte tilfeller løses ved formålsfortolkning av den enkelte skatteregel som regulerer de ulike tilfellene. Dersom en skattefordel strider mot formålet bestemmelsen uttrykker, kan det være aktuelt med gjennomskjæring på dette grunnlag. Et slikt tilfelle finnes i Espeland-dommen.¹³ Skattyter forsøkte her å få fradrag for tap på tidligere investeringer. Høyesterett nektet fradrag for tap ved nedsettelse av aksjekapital, med henvisning til bestemmelser i selskapsskatteloven. Tilfeller som ikke kan løses ved alminnelig lovtolkning kan også falle under skatteloven §§ 13-1 eller 14-90, som nevnt i innledningen.

Loven dekker likevel ikke alle tenkelige tilfeller av utilsiktede skattefordeler som kan oppstå. Det gjør ikke situasjonen bedre at enkelte aktivt forsøker å spare skatt ved å utnytte smutthull i regelverket. For de tilfellene der loven ikke strekker til, har det altså blitt utviklet en ulovfestet regel om omgåelse av skatteregler.

Innholdet av gjennomskjæringsnormen forklares på en god måte i Hex-dommen.¹⁴ Dommen omhandler gyldigheten av skatteligningen for to krysseide selskaper. Retten kom til at hovedformålet med disposisjonen var å spare skatt, og at den var stridende mot skattereglenes formål, og konkluderte med at ligningsmyndighetenes gjennomskjæringsvedtak måtte anses å være gyldig. Her sies det i avsnitt 39 at regelen består «slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år – av et grunnvilkår og en totalvurdering». Grunnvilkåret er at den viktigste motivasjonsfaktor for transaksjonen må ha vært å spare skatt, på en måte som er i strid med skattelovgivningens formål. Dette kan også ses på som et krav om at transaksjonen må ha tilstrekkelig egenverdi for å være trygg fra gjennomskjæring. Dette kan sies å være to sider av samme sak, da skattemotivasjon og egenverdi ofte vil være omvendt proporsjonale under omgåelsesvurderingen.¹⁵ Dette trenger likevel ikke være tilfelle i alle saker, noe som skal drøftes nærmere senere i fremstillingen.

Av den etterfølgende totalvurderingen skal det legges vekt på om disposisjonens virkninger, skattyters formål og omstendighetene for øvrig kan sies å være i tråd med skattereglenes formål. Dette har også blitt omtalt som et illojalitetskrav, som skal omtales nærmere i punkt 2.2.2 nedenfor.

Det kan problematiseres at det i tilfeller av gjennomskjæring er spørsmål om domstolene skal omgjøre forvaltningsrettslige avgjørelser. Dersom det foreligger et tilfelle av skatteomgåelse er det ligningsmyndighetene som i første omgang bestemmer om det skal gjennomskjæres, før saken eventuelt blir brakt inn for domstolene. Hensynet til maktfordeling har dermed relevans, da forvaltningsskjønnet eller det såkalte frie skjønn i utgangspunktet ikke kan overprøves av domstolene, i motsetning til vurderinger som faller under rettsanvendelsesskjønnet. Vilkårene for forvaltningsskjønn skal ikke gå nærmere inn på her. Det anses tilstrekkelig å henvise til en uttalelse av Høyesterett, som har vært klar på at gjennomskjæringsnormen faller inn under domstolenes kompetanse. Dommer Skoghøy sier i Hydrodommen at «[s]pørsmålet om det foreligger grunnlag for gjennomskjæring, beror på et rettsanvendelsesskjønn som domstolene kan prøve fullt ut».¹⁶

¹³ Rt. 2001 s. 170

¹⁴ Rt. 2007 s. 209

¹⁵ Bettina Banoun, *Omgåelse av skattereglene*, Oslo 2003 s. 305-306

¹⁶ Rt. 2002 s. 456 (s. 465)

Rettspraksis har ikke vært konsekvent når det gjelder oppbygningen av gjennomskjæringsnormen. Den er både blitt anvendt som den nevnte toleddede vurdering, og det finnes tilfeller hvor retten ikke synes å legge til grunn en slik oppdeling, som Nagell Erichsen-dommen.¹⁷ Denne saken gjaldt gyldigheten av arveavgift for arvinger, hvor det ble foretatt disposisjoner som retten mente var utført for å spare arveavgift. Skattyterne tapte dermed saken, og Skattedirektoratets klagevedtak ble opprettholdt.

En av de nyere dommer om gjennomskjæringsnormen, Dyvi-dommen,¹⁸ baseres på det syn at vurderingen er bygd opp av et grunnvilkår og en etterfølgende totalvurdering. Dommen omhandlet et tilfelle der staten vedtok å avskjære retten til inntektsfradrag for tidligere underskudd i selskapet. Skattyteren fikk her medhold, og statens ligningsvedtak ble opphevet.

For ordens skyld vil det i det følgende anvendes en toleddet oppbygning av regelen, men Høyesteretts inkonsekvente struktur skal drøftes nærmere i punkt 3.5.

2.1.1 Grunnvilkåret om skattemotivasjon

Det skal i dette avsnittet gis en kort gjennomgang av hovedpunktene av innholdet i kravet om skattemessig motivasjon. Det har i en rekke høyesterettsdommer blitt lagt til grunn at skattemotiverte disposisjoner er i fare for gjennomskjæring dersom de ikke har en viss grad av egenverdi. Dette innebærer at dersom skattefordelen er den motiverende og fremtredende faktor, vil denne fordelene stå i fare for å bli omgjort. Det tidligste tilfellet av et krav om skattemotivasjon kan være i Kallevig-dommen.¹⁹ I denne saken hadde en skattyter solgt aksjer samtidig med at han sikrer seg samme antall aksjer i samme selskap. Dette ble ansett som et forsøk på å oppnå tapsfradrag og ikke en reell avhendelse. Førstvoterende uttaler på s. 473 at «hensigten har været at opnaa skattenedsættelse».

Dette videreføres i flere dommer, og i Kiellanddommen²⁰ uttrykkes at gjennomskjæring kan være aktuelt «dersom ordningen er motivert helt eller hovedsakelig ved ønsket om å spare skatt». Retten valgte her å fastholde ligningen der skattemyndighetene skar gjennom skattyterens forsøk på å skaffe seg skattefri avdragsbetaling på sin fordring.

Ved de nevnte uttalelsene ligger det en vurdering av hva som er formålet med den enkelte transaksjonen. Det kan i mange tilfeller være svært vanskelig eller umulig å fastslå den enkelte skattyters subjektive formål og hensikter. Av uttalelsen på s. 267 i Kiellanddommen er vi dermed «henvist til å slutte vesentlig ut fra en objektiv vurdering av situasjonen». Dette medfører at en ved skattemotivasjonen ser på virkningen av transaksjonen, og om den skattemessige siden er den mest fremtredende, ikke om det subjektive formålet i forkant av transaksjonen hovedsakelig var å spare skatt.

Et slikt synspunkt har i senere tid blitt fraveket. Et klart eksempel finnes i Telenorddommen²¹. Saken gjaldt gyldigheten av skatteligningen for Telenor. De hadde solgt aksjeposter i et dansk selskap, og krevde inntektsfradrag for tap i forbindelse med dette. Retten kom til at omgåelsesregelen ikke kunne skjære igjennom dette fradraget, og mente at skattebesparelse

¹⁷ Rt. 2006 s. 1199

¹⁸ Rt. 2012 s. 1888

¹⁹ Rt. 1925 s. 472

²⁰ Rt. 1971 s. 264 (s. 266)

²¹ Rt. 2006 s. 1232

ikke var den viktigste motivasjonsfaktor. Denne konklusjonen har senere blitt kritisert, spesielt av Zimmer²², som ser det som usannsynlig at Telenorledelsen ikke hadde overveid de skattemessige fordelene nærmere på et tidligere tidspunkt. I dommens punkt 50 blir det klart fastslått at spørsmålet om skattemotivasjon må vurderes ut i fra «hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på». Førstvoterende avviser statens anførsel om at det skal foretas en objektiv vurdering. Dette standpunktet presiseres i punkt 51, hvor det sies at fastsettelsen av hva som er motivasjonen bak disposisjonen «må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken».

Inngangskravet til omgåelsesregelen har tidligere vært omtalt både som et krav om egenverdi og et krav om skattemessig motivasjon. Dette har blitt forklart som to sider av samme krav, forklart på to måter. Benn Folkvord²³ forklarer dette ved å ta i bruk et nettoprinsipp, der egenverdien i den enkelte transaksjon utgjør nettosummen av ikke-skattemessige virkninger. Videre vil denne netto egenverdien påvirke graden av skattemessig motivasjon som objektivt må antas å ligge bak transaksjonen. Jo høyere netto egenverdi, jo svakere skatterettslig motivasjon, og motsatt. Et slikt synspunkt synes å ha støtte i førstvoterendes uttalelser i Bergesen-dommen.²⁴ Tvisten her var om retten til betinget skattefritak kunne overføres ved salg av et selskap. Høyesterett kom til at dette ikke var mulig, og skattyter fikk ikke medhold. Her sies det på s. 1193 i et sitat fra Kvisli,²⁵ som retten støtter seg til, at: «Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttes ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonene ikke en viss egenverdi m.h.t. økonomiske realiteter, vil de skatterettslig sett ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er uangripelige.» Det trenger likevel ikke nødvendigvis alltid være sammenheng mellom egenverdien og den skattemessige motivasjon. Dette omtales nærmere i punkt 3.2

2.1.2 Terskel

Problemstillingen her er hvilken terskel for grunnvilkåret som kan sies å være gjeldende rett, og hvordan denne har blitt fastsatt av Høyesterett. Med terskel menes det her hvor stor grad av skattemotivasjon som kreves for at det skal være aktuelt med gjennomskjæring. Terskelen for at grunnvilkåret om skattemotivasjon skal være oppfylt har blitt omtalt i en rekke dommer i Høyesterett, og noen av dem skal nevnes i det følgende. Retten har imidlertid ikke alltid hatt en gjennomgående klar og konsekvent fastsettelse av terskelen i sin drøftelse.

Det kan her først vises til Zenithdommen.²⁶ Staten hadde her skåret gjennom overfor en disposisjon de anså som et salg av skatteposisjoner i strid med lovens formål.²⁷ Denne gjennomskjæringen ble opphevet av Høyesterett, som ikke så grunnlag for å anvende omgåelsesregelen i dette tilfellet. Førstvoterende sier på s. 1586 at «[j]eg finner at aksjeoverdragelsen hadde en viss, om enn begrenset, forretningsmessig verdi for kjøperen utover skattecreditten, som utvilsomt var hovedmotivet for aksjekjøpet». Det som ble lagt til grunn i denne dommen var salg av eiendommer til kr. 4 mill. Dette utgjorde to prosent av selskapets verdier ved salg av selskapets aksjer. Selv om egenverdien i denne saken var relativt lav, og retten la til grunn at skattefordelene var hovedmotivet ved transaksjonen, var

²² Frederik Zimmer, *Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?*, skatterett 2007 s. 8

²³ Benn Folkvord, *Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse*, Skatterett 2009 s. 169

²⁴ Rt. 1966 s. 1189

²⁵ Se Kåre Heming Kvisli, *Innføring i skatteretten*, 1962 s.109

²⁶ Rt. 1997 s. 1580

²⁷ Overføring av skatteposisjoner reguleres nå av skatteloven § 14-90 etter lovendring desember 2004.

egenverdien av eiendomssalget tilstrekkelig for å hindre gjennomskjæring. Retten setter dermed i denne dommen et svært høyt krav til skattemotivasjon hos skattyter.

Noen år senere ble terskelen for skattemotivasjon tatt opp i Hydrodommen.²⁸ Det var i denne saken spørsmål om Norsk Hydro ASA kunne kreve fradrag i inntekten for tap ved aksjesalg fra et datterselskap til et annet. Høyesterett kom etter en helhetsvurdering av situasjonen til at disposisjonen ikke var illojal, og fant ikke grunn til gjennomskjæring i dette tilfellet. Førstvoterende ga på s. 465 denne beskrivelsen av forholdet mellom de skattemessige og ikke-skattemessige formål: «Det har i rettspraksis vært oppstilt som et grunnvilkår for gjennomskjæring at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Med dette må menes at ønsket om å spare skatt ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger, må fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor». Her starter dommeren med å bruke ordet «hovedsakelig», som gir inntrykk av at det er tilstrekkelig med overvekt av skattemessige formål. Likevel presiseres dette med at skattefordelen må være den klart viktigste motivasjonsfaktor. Dette kan gjerne tolkes som at det kreves mer enn bare overvekt av skatteformål for å anvende omgåelsesregelen.

Standpunktet i Zenithdommen synes ikke å sammenfalle med terskelen som ble uttrykt i Hydrodommen. Det at en utvilsom overvekt av skattemotivasjon ikke var tilstrekkelig i Zenithdommen, satt opp mot et uttrykt krav om klar overvekt av skattemotivasjon i Hydrodommen, kan tyde på en oppmykning i terskelen mellom disse to dommene.

Det kan her også trekkes inn en uttalelse om terskelen for skattemotivet i forarbeidene,²⁹ hvor det heter at «[g]jennomskjæringsregelen kan benyttes når skattemotivet for transaksjonen nærmest er enerådende». Dette uttrykker en terskel som skiller seg vesentlig fra terskelen i Hydrodommen, og tilsier at det kreves nesten utelukkende skattemotiv for at det kan gjennomskjæres. Likevel virker det som Høyesterett ikke har blitt særlig påvirket av dette, da det senere i Telenorddommen har blitt bygd på uttalelsen fra Hydrodommen. Retten sier i Telenorddommen at «det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt».³⁰ Det gis ytterligere beskrivelse av terskelen i punkt 49, hvor skattebesparelsen må være «den klart viktigste motivasjonsfaktor». Dette tilsvarer terskelen slik den er fremsatt i Hydrodommen. Uttalelsene har blitt henvist til i en rekke etterfølgende dommer,³¹ og må anses å være gjeldende rett da det hittil ikke har kommet noen innvendinger fra lovgiver om anvendelsen av denne terskelen.

Zenithdommen kan kanskje være det lengste Høyesterett har gått i å godta at egenverdien i en transaksjon hindrer gjennomskjæring. Dommer Rieber-Mohn begrunner dette i hensynet til å hindre usikkerhet for næringsdrivende når det gjelder grensen for lovlige transaksjoner. Likevel kan det også være egnet til å ha skapt usikkerhet at Høyesterett ikke har vært konsekvent i sin fastsettelse av terskelen for skattemotivasjon.

2.1.3 Negativ egenverdi. Hvilken betydning har ulemper ved en transaksjon?

Negativ egenverdi vil ha praktisk betydning for skattytere i så å si alle transaksjoner. Det kan her være snakk om enhver ulempe som oppstår i forbindelse med en disposisjon, men likevel

²⁸ Rt. 2002 s. 456

²⁹ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 80

³⁰ Rt. 2006 s. 1232 (punkt 47)

³¹ Se eksempelvis Rt. 2007 s. 209 (punkt 41), Rt. 2008 s. 1537 (punkt 41), Rt. 2012 s. 1888 (punkt 37) og Rt. 2014 s. 227 (punkt 48)

hvor de økonomiske ulempene ofte er lettest å få klarhet i, slik at de får en fremtredende rolle. Eksempler kan være transportutgifter, betaling til meglere og konsulenter eller eventuelle dokumentavgifter. Ulempene kan også i enkelte tilfeller bli ganske store. Høyesterett har ikke avklart ulempers betydning for grunnvilkåret, men har vært inne på temaet når det gjelder den etterfølgende totalvurderingen. Det gis en uttalelse om dette i Hydrodommen s. 467. Dommer Skoghøy sier her at: «[e]tter min oppfatning må det ved vurderingen av virkningene av disposisjonen også legges vekt på virkninger som har karakter av ulemper for skattyteren». Det ble i denne saken hevdet av staten at negative virkninger ikke skulle vektlegges, noe retten var uenig i.

Spørsmålet her er da hvordan disse ulempene skal håndteres og vektlegges i forhold til den skattemessige motivasjon som vilkår for gjennomskjæring. Som nevnt tidligere stiller Folkvord opp et skille mellom egenverdi som nettobegrep og egenverdi som et bruttobegrep.³² Et nettobegrep innebærer at en legger sammen alle positive verdier, og deretter trekker fra ulempene. En kan da ende opp med både positiv og negativ egenverdi. Bruttobegrepet innebærer at en legger sammen alle verdier, positive og negative til en samlet egenverdi.

Folkvord argumenterer for at en netto egenverdi er det mest fordelaktige for drøftelsen av skattemessig motivasjon. Dette har nok gode grunner for seg, i hvert fall når det er snakk om rene økonomiske verdier. Det er naturlig å tenke at for eksempel jo større de økonomiske ulempene forbundet med salg av en bedrift er, jo større betydning vil de skattemessige virkningene antas å ha for salgets lønnsomhet. Økonomiske ulemper vil neppe være noe som gjør transaksjonen mer attraktiv for skattyteren. Dette gjør seg særlig gjeldende dersom de ikke-skattemessige ulempene er større enn de ikke-skattemessige fordelene, og det altså er snakk om en negativ netto egenverdi, slik at skattyteren lider tap ved transaksjonen. I slike tilfeller vil en eventuell skattemessig fordel være fremtredende, og basert på Folkvords nettobegrep vil den lettere legges til grunn som hovedmotivasjonen for transaksjonen. Det kan så tenkes at dersom en bedrift selges til skattyterens nærstående vil det være en verdi i det at mottakeren overtar bedriften, for eksempel ved generasjonsskifte. Dette er faktiske fordeler som må kunne vektlegges i vurderingen, men ulempene kan uansett ikke overses.

Zimmer er av en annen oppfatning enn Folkvord, og mener ulemper også kan være noe som styrker de øvrige ikke-skattemessige formålene.³³ Han henviser Hex-dommen³⁴ som eksempel, hvor han ser en teoretisk mulighet for at skattyteren var villig til å pådra seg ulempene fordi fordelene var så verdifulle. Om dette var tilfelle i denne saken blir spekulasjon i faktum, men det er ikke utelukket at slike tilfeller kan oppstå.

Det er vanskelig å fastslå om ulemper ved transaksjonen har styrket den skattemessige motivasjonen for skattyteren eller ikke. Men det en med sikkerhet kan si er at ikke-skattemessige ulemper gjør de ikke-skattemessige virkningene totalt sett mindre verdifulle for skattyteren. Antakeligvis vil det det være riktig å la ulemper tale i skattyters favør dersom det faktisk kan bevises at ulempene ikke styrket den skattemessige motivasjonen. Likevel vil det i de aller fleste tilfeller være ytterst vanskelig å fastslå med sikkerhet hva som faktisk var skattyters intensjoner.

³² Benn Folkvord, *Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse*, Skatterett 2009 s. 169

³³ Frederik Zimmer, *Omgåelser og ulemper*, Skatterett 2009 s. 268

³⁴ Rt. 2007 s. 209

2.2 Totalvurderingen

For at totalvurderingen skal bli aktuell må det forutsettes at grunnvilkåret om skattemotivasjon er innfridd. Grunnlaget for totalvurderingen er formulert i Telenordommen hvor det kreves at det etter en vurdering av «disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen».³⁵

Av uttalelsen i dommen er det to sider i totalvurderingen. På den ene siden står skattereglenes formål som den bestemmende normen for hva som er grensen for akseptabel skatteplanlegging. På den andre siden har vi disposisjonens virkninger, skattyterens formål og omstendighetene for øvrig. Alle disse må være forenlig med lovens formål dersom transaksjonens skattevirkninger skal kunne opprettholdes. I det følgende gjennomgås først generelt det som kalles illojalitetskravet, hvor det ses på bakgrunnen for dette og hovedtrekkene i hvordan dette kravet har blitt utviklet. Lojalitetsvurderingen retter seg mot hele totalvurderingen, hvor det fastslås hvorvidt disposisjonen er i strid med skattereglenes formål³⁶. Deretter vil det gå nærmere inn på hver enkelt del av totalvurderingen.

2.2.1 Illojalitetskravet

Et alminnelig krav om illojalitet har blitt dannet de siste tiårene. En slik vurdering fant ikke sted i de tidligere dommer om omgåelse, men det ble også i disse dommene foretatt vurderinger som kan sammenlignes med et illojalitetssynspunkt. Smestad-dommen³⁷ kan brukes som et eksempel. Skattyter A hadde solgt eiendom først til hans barn, og deretter ble de solgt videre til kommunen. Retten la til grunn at gevinstbeskatningen måtte foretas på As hånd, og så bort i fra barna som mellomledd. Det ble uttalt på side 65 at den skattemessige ordningen som ble gjennomført innebar en «uakseptabel omgåelse av reglene om gevinstbeskatning». Det er uklart hva retten her legger i begrepet uakseptabel, men måten dommeren argumenterer på tyder på at det er foretatt en vurdering av om skattyteren bevisst har foretatt handlinger som ikke samsvarer med lovens formål. Bruken av ordet uakseptabel, uten å gi noen videre begrunnelse for hvilke vurderingsmomenter som ligger bak, vil være uheldig for den videre anvendelse av omgåelsesregelen da den ikke gir noen konkrete holdepunkter for hvilken vurdering som er foretatt.

Noen år senere kom lignende vurderinger opp i Gokstad-dommen.³⁸ Det var også her snakk om salg via mellomledd, hvor retten la til grunn at aksjer som ble solgt fra Gokstad AS, først til Gokstads eneaksjonær og deretter videresolgt, var et salg direkte fra Gokstad til oppkjøperne. Det ble dermed sett bort i fra mellomleddet ved ligningen. Det ble på side 505 lagt til grunn en praksis hvor en «kunne se bort fra transaksjoner som ikke har reell betydning og må anses illojale». Det gis heller ikke her noen konkret beskrivelse av hva som skal betegnes som illojalt, men begrepet danner et bedre vurderingsgrunnlag enn «uakseptabel». Det at transaksjonen i dette tilfellet ikke ble ansett reell gir et eksempel på tilfeller som retten anså som illojale.

³⁵ Rt. 2006 s. 1232 (punkt 47)

³⁶ Se Rt. 1999 s. 946 (s. 955 hvor retten betegner totalvurderingen som en lojalitetsvurdering)

³⁷ Rt. 1978 s. 60

³⁸ Rt. 1994 s. 499

En naturlig forståelse av at noe er illojalt vil gjerne innebære at det er begått subjektive feil, at skattyteren bevisst har handlet på en måte som er etisk klanderverdig. Et slikt stempel kan være tyngende for en skattyter å leve med. Dette er kanskje bakgrunnen for at det i forslaget om en generell lovfestet omgåelsesregel fra 1992³⁹ brukes ordet «urimelig» som vilkår, da dette er mer nøytralt og tilsier mindre subjektiv skyld enn om noe er illojalt.

Videre ble det i Hovda-dommen konkludert med at transaksjonen var «skattemessig illojal i forhold til formålet bak reglene om utbyttebeskatning».⁴⁰ I denne saken hadde aksjonærer i et aksjeselskap utfisjonert et nytt selskap, og overført eiendom til dette selskapet. Eiendommene ble videresolgt, og verdiene ble brukt til å kjøpe aksjer i det førstnevnte aksjeselskapet. Ordningen ble ikke akseptert og aksjonærene utbyttebeskattet etter gjennomskjæringen.

Grunnlaget for vurderingen klargjøres ytterligere i ABB-dommen.⁴¹ Her hadde et morselskap solgt mer enn 99 % av aksjene i et datterselskap. Retten konkluderte med at dette skulle anses som en oppløsning av selskapet, selv det ikke hadde vært foretatt en likvidasjonsligning. Gjennomskjæringen medførte at morselskapet ble ansvarlig for datterselskapets skatt. På side 955 fastslås at «lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold». Denne uttalelsen ble senere nesten ordrett gjentatt i forarbeidene.⁴² Det gis her en nærmere forklaring på hvilken vurdering som skal foretas, og ut i fra dette vil det ikke ha betydning om den urettmessige skattebesparelsen kom som en årsak av uetisk skatteplanlegging, eller om det er en tilfeldig fordel. Illojalitetskravet ble også nevnt i Hydrodommen,⁴³ hvor det skulle tas stilling til om «disposisjonen ut fra en totalvurdering fremstår som illojal eller stridende mot skattereglenes formål», som lagt til grunn i Hovda-dommen. Også i senere dommer⁴⁴ om gjennomskjæring har det blitt henvist til disposisjonens «virkninger» når en skal ta stilling til om den samsvarer med den aktuelle skatteregelenes formål. Det er nærliggende å tolke ordet «virkninger» som at det er snakk om objektiv vurdering av den informasjon som foreligger.

Av de nevnte uttalelsene skal dermed en eventuell illojalitet baseres på en objektiv vurdering av transaksjonens skattemessige virkninger og sammenlignes med lovens formål.

Det kan imidlertid bemerkes at Gjems-Onstad⁴⁵ påpeker at Høyesterett beveger seg lengre unna et illojalitetskriterium, og kanskje i større grad mot et urimelighetskriterium. Det er slik at Høyesterett i nyere saker ikke stiller krav om illojalitet slik som de gjorde i ABB-dommen, men setter som vilkår at disposisjonen må stride mot skattereglenes formål. Gjems-Onstad bruker også den særlige gjennomskjæringsregelen i skatteloven § 13-1 som eksempel, hvor det i forarbeidene er fremhevet at vurderingen baseres på om «resultatet ellers ville fremstå som urimelig og i strid med lovgivers intensjoner».⁴⁶ Et urimelighetsvilkår ble også fremmet i Aarbakkes lovforslag.⁴⁷

³⁹ Ot.prp.nr. 16 (1991-1992) s. 46

⁴⁰ Rt. 1994 s. 912 (s. 916)

⁴¹ Rt. 1999 s. 946

⁴² Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 80

⁴³ Rt. 2002 s. 456 (s. 467)

⁴⁴ Se for eksempel Rt. 2006 s. 1232 (punkt 47), Rt. 2008 s. 1537 (punkt 41) og Rt. 2014 s. 227 (punkt 48)

⁴⁵ Ole Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, 2012 s. 1082

⁴⁶ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) pkt. 7.13

⁴⁷ Ot.prp.nr. 16 (1991-1992) s. 46 (4. Ledd i utkastet til lovbestemmelse)

2.2.2 Disposisjonens virkninger

Som det heter i en av de seneste dommene om skatterettslig omgåelse, Dyvi-dommen, vil disposisjonens virkninger blant annet innebære den forretningsmessige egenverdi.⁴⁸ Denne er også trukket inn ved grunnvilkåret, hvor det er krav om disposisjonen er hovedsakelig skattemessig motivert. Krav om egenverdi og krav om skattemessig motivasjon kan som tidligere nevnt anses å være to sider av samme sak, sett fra motsatt perspektiv. Likevel vil dette momentet i totalvurderingen skille seg fra grunnvilkåret på ett vesentlig punkt. Under grunnvilkåret er det snakk om hvilken motivasjon skattyteren må anses å ha hatt ved disposisjonen, mens under totalvurderingen har Høyesterett rettet fokus mot disposisjonens «virkninger». Dette vil innebære en ren objektiv analyse av det faktiske innholdet av disposisjonen,⁴⁹ og hvilke konsekvenser denne har for den økonomiske og skattemessige posisjonen for skattyteren. De subjektive elementer som inngår under grunnvilkåret utelates dermed i denne delen, da subjektive virkninger neppe kan tenkes.

Også andre virkninger enn den forretningsmessige egenverdi har betydning, selv om det er denne som antakeligvis må tillegges størst vekt da den er har fått spesifikk uthevelse i domspremissene. Utover de forretningsmessige virkninger kan en disposisjon også ha personlig betydning for skattyteren. Dersom det for eksempel er snakk om en familiebedrift kan disposisjoner foretas på måter som ligger utenom det som er mest naturlig, i den interesse å sikre at livsarvingene overtar bedriften på så gunstige vilkår som mulig. Den personlige interessen i å sikre livsarvingene er her en verdi som ligger utenfor den skattemessige, og kan tenkes å bli tillagt vekt ved vurderingen.

2.2.3 Negative ikke-skattemessige virkningers betydning under totalvurderingen

Betydningen av det som kan kalles negativ egenverdi har relevans både under vurderingen av grunnvilkåret og ved totalvurderingen. Tidligere i fremstillingen av grunnvilkåret ble det argumentert for at negative ikke-skattemessige virkninger taler for gjennomskjæring, da slike virkninger gjerne vil øke verdien av skattemessige fordeler for skattyteren og øke den skattemessige motivasjonen.

Det har blitt uttalt av Høyesterett i Hydro Canada-dommen at ved «vurderingen av virkningene av disposisjonen også legges vekt på virkninger som har karakter av ulemper for skattyteren», men at «ønskede virkninger tillegges større vekt enn virkninger som oppfattes som ulemper». Dommen omhandler et tilfelle av konserninterne salg, men uttalelsen er generell, og dommeren forsøker ikke å innsnevre dens anvendelse til denne enkelte saken. Det at dommeren uttaler seg generelt om ulemper under totalvurdering, og at de samme hensyn vil gjøre seg gjeldende i andre tilfeller, kan tas til inntekt for at dette også er ment å gjelde i andre typer av omgåelsestilfeller. Det kan dermed anses som avklart at negative virkninger skal tillegges vekt ved totalvurderingen. Det som blir problematisk med denne uttalelsen er at de samme ulempene som kan ha talt for gjennomskjæring under grunnvilkåret, kan under totalvurderingen tale mot gjennomskjæring. Det skal i denne delen ikke gås nærmere inn på hvordan denne problemstillingen kan og bør løses. Dette drøftes under punkt 3.2 nedenfor.

⁴⁸ Rt. 2012 s. 1888 (punkt 37)

⁴⁹ Se Rt. 1999 s. 946 (s. 955)

2.2.4 Skattyters formål

Det skal her ses nærmere på vilkåret om at skattyters formål med disposisjonen skal samsvare med den aktuelle skatteregels underliggende formål og hensyn. Dette har riktignok vært drøftet under grunnvilkåret. Vurderingen der var likevel kun knyttet til om disposisjonen hovedsakelig var skatterettslig motivert, og går ikke nærmere inn på graden av skattemotivet. Dette punktet i totalvurderingen legger også mer opp til en direkte sammenligning av skattyteres motivasjoner og formål med den enkelte disposisjon, sett opp mot formålet i skattereglene som er ment å regulere den aktuelle situasjonen. Skattereglenes formål vil variere, noe som igjen påvirker hva som kan aksepteres av skatteplanlegging hos skattyteren. For å fastsette grunnlaget for formålsvurderingen må det dermed først fastsettes hvilke formål og hensyn som ønskes enten å beskyttes eller fremmes av den aktuelle lovregel. Til illustrasjon kan det her vises til Dyvi-dommen,⁵⁰ hvor retten tolker de relevante lovtekster med tilhørende forarbeider for å komme frem til formålene som senere skal anvendes som sammenligningsgrunnlag for skattyters formål med disposisjonen. Førstvoterende kommer i punkt 57 til at formålet i dette tilfellet er «å gi selskaper innenfor samme konsern anledning til å utjevne inntektsforskjeller».

Dersom det finnes egenskaper ved en disposisjon som gjør den særlig utsatt for gjennomskjæring, kan dette avhjelpes av andre deler av disposisjonen. Eksempelvis kan et formål som har liten grad av samsvar med lovens formål avhjelpes av høy grad av forretningsmessig egenverdi. Her kan det også henvises til Dyvi-dommen,⁵¹ hvor det uttales at «[s]elv om det i den foreliggende sak var et sentralt motiv å oppnå skattemessige fordeler, hadde aksjeoverdragelsen en langt større realitet enn i Zenith-dommen». Det ble her benyttet terskelen som ble anvendt i Zenith-dommen,⁵² hvor en egenverdi på kr. 4 mill, som tilsvarte under to prosent av selskapets verdier, ble ansett som tilstrekkelig egenverdi til å hindre gjennomskjæring. Dyvi Eiendom er et eksempel på at skattemotivet hos skattyter talte for gjennomskjæring, men at egenverdien i disposisjonen ble ansett tilstrekkelig til at gjennomskjæringen ikke ble foretatt.

Et annet poeng er at selv om det foreligger dominerende skattemotivasjoner bak en disposisjon, så er ikke nødvendigvis disse skattemotivasjonene i strid med lovens formål og hensyn. Dette ble lagt til grunn i den nyeste dommen om gjennomskjæringsregelen, ConocoPhillips III-dommen.⁵³ Tvisten i denne dommen var om gevinsten av salg av en kontorbygning kunne skattlegges med ved anvendelse av gjennomskjæringsregelen. Det uttales i punkt 60 at «[f]or selgeren var riktignok skattebesparelse det dominerende motiv. Men jeg har vanskelig for å se at dette skulle være tilstrekkelig til å konstatere at skattefritak i vår sak ville være i strid med formålet bak fritaksregelen for fisjon av aksjeselskap». Det vektlegges videre i punkt 66 at «lovgiveren med åpne øyne har innført et regelverk som innbyr til nettopp den organisasjonsformen og fremgangsmåten som vår sak er et eksempel på». Retten konkluderte altså med at lovregelen åpnet for den type skattebesparelse som skattyteren ønsket, og gjennomskjæring ble dermed ikke foretatt selv om skattemotivet var fremtredende. Det kan bemerkes at det senere er hevdet at denne dommen hever terskelen for gjennomskjæring i slike tilfeller.⁵⁴

⁵⁰ Rt. 2014 s. 227 (punkt 50-57)

⁵¹ Rt. 2014 s. 227 (punkt 64)

⁵² Rt. 1997 s. 1580

⁵³ Rt. 2014 s. 227

⁵⁴ Hugo Matre, *Fritak fra gjennomskjæring*, Skatterett, 2014 nr. 1, s. 1 og Hugo Matre, *Ulovfestet gjennomskjæring av fisjon med etterfølgende aksjesalg*, Revisjon og Regnskap, nr. 4 2014 s. 46

2.2.5 Omstendighetene for øvrig

Dette punktet åpner for en videre av vurdering eventuelle relevante momenter som ikke fanges opp under de øvrige delene av totalvurderingen. Det kan her for eksempel være snakk om valget mellom forskjellige typer av transaksjoner. Dersom skattyter velger en transaksjonsform som er komplisert eller unaturlig for den aktuelle type transaksjoner, kan dette tale for gjennomskjæring. Dette har også kommet til uttrykk i forarbeidene,⁵⁵ hvor det heter at «[i] noen tilfelle vil det kunne hevdes at valget av transaksjonsform må anses som hovedsakelig skattemessig motivert og illojalt mot formålet med skattereglene. Det kan da være grunnlag for skattemessig gjennomskjæring».

Valget av transaksjonsform har også fått klar omtale i Reitan-dommen.⁵⁶ Dommen gjaldt gyldigheten av et klagevedtak om arveavgift ved overføring av franchiserettigheter mellom to selskaper. Retten kom ved dissens (4-1) til at det ikke var grunnlag for å anvende gjennomskjæringsnormen i dette tilfellet. Dommer Skoghøy uttaler i avsnitt 62, på vegne av flertallet, at «[b]orgerne har i tilfeller hvor de står ovenfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge det alternativ som er valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften bli lavest mulig».

I enkelte tilfeller kan lovgiver ha vedtatt særlig firkantede regler. Slike legger gjerne opp til tilpasninger fra skattyters side, og det å legge seg nært opp til grensen for lovregelen trenger ikke medføre at disposisjonen bør gjennomskjæres. Det var i ConocoPhillips-dommen⁵⁷ snakk om lovregler som var svært skjematisk og åpnet for tilpasninger fra skattyter. Det sies i avsnitt 67 at «[d]et skal etter mitt syn særs mykje til for at det skal vere aktuelt med gjennomskjering i høve til lovreglar av denne karakteren. (...) For meg står det som problematisk å nytte skattemessig gjennomskjering i høve til dei ulike løysingane som er etablert innanfor systemet, og som i utgangspunktet er i samsvar med regelverket». Det var i denne saken altså vurdert et tilfelle der skattyter har tilpasset seg firkantede regler og skaffet størst mulig skattefordel, mens samtidig holdt seg innenfor det loven tillot. Retten kom til at dette ikke var grunnlag for gjennomskjæring, og uttalte at i slike tilfeller måtte «feilen rettast på lovvegen». Dette kan tolkes som at skattefordeler som oppnås på måter som i denne saken kan være tvilsomme sett opp mot lovgivningens formål og hensyn, men at det ville vært urimelig å anvende gjennomskjæringsnormen overfor skattytere som følger anvisningene i en klar lovtekst, selv om en legger seg tett opp mot hva denne lovteksten tillater.

Det må også tas hensyn til om den aktuelle transaksjonen kunne vært foretatt på en annen måte. Dersom skattyteren ikke hadde noen valg av transaksjonsform, må disposisjonen godtas til tross for hvor komplisert den gjennomføres. Alternativet ville vært at den ønskede disposisjon ikke kunne foretas i det hele tatt. Dersom det er foretatt en disposisjon som i utgangspunktet fremstår som unaturlig, men hvor det finnes alternative, mer naturlige handlingsmønstre som ville oppnådd de samme fordelene, kan dette også tilsi at disposisjonen bør godtas. I Reitan-dommen⁵⁸ var retten inne på dette ved uttalelsen om at «[m]an kunne antakelig ha kommet i samme posisjon ved å gjennomføre en fisjon». Den fremgangsmåte som ble valgt ble likevel ikke ansett som unaturlig, så den alternative fremgangsmåten hadde

⁵⁵ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 75

⁵⁶ Rt. 2008 s. 1510

⁵⁷ Rt. 2008 s. 1537

⁵⁸ Rt. 2008 s. 1510 (punkt 61)

ikke så stor betydning i dette tilfellet, men argumentasjonen viser at slike momenter kan ha relevans.

Reelle hensyn tilsier at det det også vil kunne vektlegges størrelsen på den skattemessige fordelten sett opp mot størrelsen på egenverdien etter en slags forholdsmessighetsvurdering. Dersom den skattemessige fordelten er liten, bør det kreves lite egenverdi for å veie opp. Dersom det er en stor skattefordel, kan det kreves mer av de øvrige delene av disposisjonen.

Det bør bemerkes at de momentene som er oppregnet her er på ingen måte ment å være uttømmende. Denne delen omfatter alle sider av saken som kan være relevante når en skal vurdere om disposisjonen er i samsvar med loven, og kan fungere som en sikkerhetsventil.

3 Nærmere om utvalgte temaer

I del 2 ble det foretatt en gjennomgang av de generelle overordnede vilkårene for gjennomskjæring. I denne delen siktes det mer mot spesielle temaer som kommer litt på siden og i dybden av gjennomskjæringsnormens hovedpunkter. Det er her snakk om både særlige vilkår som transaksjonskravet, og mer problematiske spørsmål, som hvordan Høyesterett har gått frem ved oppbygningen av gjennomskjæringsnormen.

3.1 Realitetsprinsippet og gjennomskjæringsregelen

Det er ingen tvil om at diskusjonen om form/realitet har stor betydning innenfor skatteretten. Ikke bare for den ulovfestede gjennomskjæringsnormen, men også for lovfestede skatteregler. Som Harboe⁵⁹ sier, har det i praksis ikke blitt lagt til grunn noe uttrykkelig realitetsprinsipp. Det finnes likevel tilfeller hvor realiteten skjærer gjennom overfor formen, og dette er særlig vanlig i omgåelsestilfeller. Realitetssynspunkter fikk også uttrykk i Aarbakkes lovforslag fra 1991,⁶⁰ hvor det i punkt 3 i utkastet til lovtekst heter at «[e]t forhold eller en transaksjon skal i forhold til skattelovgivningen karakteriseres og klassifiseres etter sine reelle virkninger for den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår». Lignende synspunkter har også blitt fremmet i senere forarbeider. I forarbeidene til skatteloven § 13-1⁶¹ uttales det at «[m]ed omgåelses- eller gjennomskjæringsregel menes en regel som gir grunnlag for å «skjære gjennom» en transaksjon eller et annet forholds ytre eller angitte kjennetegn, og behandle det som den reelt er».

Det har likevel vært omdiskutert hvilken stilling et såkalt realitetsprinsipp har når det gjelder gjennomskjæring av skatterettslige disposisjoner, og om vi i det hele tatt kan tale om et realitetsprinsipp i denne sammenheng. Løchen⁶² har tidligere henvist til dommer der han mener realitetsbetraktninger førte til resultatet. Han er bevisst på at det her er tale om et realitetsprinsipp, men omtaler ikke her noe nærmere om hvordan det skal anvendes, om det er snakk om et overordnet prinsipp som gjelder for omgåelsesvurderinger, eller om det bare er tolkningsmomenter ved siden av den alminnelige rettsanvendelse.

⁵⁹ Einar Harboe, *Skattemessig gjennomskjæring*, 2012 s. 381 og 398

⁶⁰ Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s. 46

⁶¹ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 75

⁶² Håkon Løchen, *Omgåelse som skatterettslig problem*, Skatterett 2000 s. 126

Et annet og mer konsekvent synspunkt fremmes av Banoun,⁶³ hvor hun hevder at et realitetsprinsipp gir grobunn for mangelfull rettsanvendelse der det heller burde tas utgangspunkt i alminnelige rettskildeprensipp. Banoun synes å anse eksistensen av et realitetsprinsipp som et grunnlag for at den økonomiske realitet alltid skal ha forrang fremfor rettslige former, og at dette i tilfelle ikke er holdbart i norsk rett. Dette har gode grunner for seg, ettersom en lovregel kan være utformet med klare rettslige vilkår, der lovgiver bevisst lar de økonomiske realiteter komme i bakgrunnen.

Senere har Løchen⁶⁴ som et svar til Banouns artikkel, fremsatt det standpunkt at han anser realitetsprinsippet som en del av den alminnelige lovfortolkning. Det virker som begge teoretikerne er enige om hva realitetsprinsippet er og burde være, men at de er uenige om betegnelsen. Der Løchen klart betegner det som et prinsipp, synes Banoun heller å ville anse det som et vurderingsmoment som får betydning der lovteksten og faktum åpner for det.

Selv om eksistensen av et realitetsprinsipp er omtvistet i teorien, er det ikke tvil om at realiteten kan skjære igjennom overfor formen i praksis. Som uttalt av Gjems-Onstad⁶⁵ er det «alminnelig enighet om at skattlegging skal bygge på det reelle forhold». Dette slås også klart fast i Telenordommen,⁶⁶ hvor det heter at «[d]et er sikker rett at den skatterettslige virkning av privatrettslige disposisjoner som utgangspunkt må bedømmes ut fra disposisjonenes reelle innhold».

3.2 Sammenligning av negative virkninger under grunnvilkåret og totalvurderingen

Det har i litteraturen blitt problematisert at dersom negative virkninger taler for gjennomskjæring under grunnvilkåret, vil det være kunstig om de samme virkningene skal tale mot gjennomskjæring under totalvurderingen. Dette synspunktet fremmes av Zimmer,⁶⁷ hvor han henviser til Hydro-dommen.⁶⁸ Høyesterett anvender ulemper i denne dommen som en formildende omstendighet, som fører til større aksept for skattemessige fordeler enn om ulempene ikke hadde vært tilstede. Annenvoterende, dommer Zimmer, støtter førstvoterendes synspunkt når det gjelder vektingen av ulemper. Han henviser i sitt votum til måten ulemper ble anvendt i Harnoll-dommen.⁶⁹ Denne saken omhandlet gevinstbeskatning av salg av eiendom, hvor salgsvilkårene var skattemessig motivert, men retten fant ikke tilstrekkelig grunn til gjennomskjæring. Dommen har blitt tolket som et eksempel på at ulemper var med å gjøre at de skattemessig gunstige effektene ble godtatt.

Høyesterett har hittil ikke kommet med noen avklaring på hvilken betydning negative virkninger skal ha under grunnvilkåret og totalvurderingen, og hvordan disse vurderingene skal harmoniseres på dette punktet. Under grunnvilkåret finnes det kun uttalelser i den juridiske litteraturen som baserer seg hovedsakelig på den menneskelige natur,⁷⁰ og hva som ligger bak skattyterens handlingsmønster. Det vil være logisk at ulemper med disposisjonen

⁶³ Bettina Banoun, *Det eksisterer intet realitetsprinsipp i norsk skatterett*, Regnskap og Revisjon nr. 4 2002 s. 661

⁶⁴ Håkon Løchen, *Realitetsprinsippet i Norsk skatterett*, RoR nr. 2 2003 s. 47

⁶⁵ Ole Gjems-Onstad, *Norsk Bedriftsskatterett*, 2012 s. 1078

⁶⁶ Rt. 2006 s. 1232 (punkt 46)

⁶⁷ Frederik Zimmer, *Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?*, Skatterett 2007 s. 7

⁶⁸ Rt. 2002 s. 456

⁶⁹ Rt. 1976 s. 1317

⁷⁰ Benn Folkvord, *Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse*, 2009 s. 170

kan presse en skattyter til å søke større skattemessige fordeler for å oppveie ulempene, enn dersom disposisjonen utelukkende hadde positive virkninger.

Selv om begrepene skattemessig motivasjon og forretningsmessig egenverdi gjerne vil være tilnærmet omvendt proporsjonale i de mange omgåelsessaker, trenger ikke dette alltid være tilfelle. Det kan her ses hen til skillet mellom den subjektive vurderingen i grunnvilkåret og den objektive vurderingen av disposisjonens virkninger i totalvurderingen. Det er i senere tid satt som vilkår at disposisjonen må være hovedsakelig skattemessig motivert.⁷¹ Det er naturlig å tolke dette som at det kreves alminnelig overvekt, altså minst 50 % skattemessig motivasjon, selv om dette i praksis er vanskelig å fastslå nøyaktig. Det kan tenkes at skattyterens subjektive motivasjoner ved disposisjonen kan være i høy grad rettet mot skattemessige fordeler selv om disse fordelene ikke overstiger halvparten av disposisjonens objektive verdier. En kan altså overstige 50 % subjektiv skattemessig motivasjon selv om den skattemessig økonomiske fordel er betydelig lavere enn 50 % av disposisjonens totalverdi. I to like hypotetiske saker der det i begge tilfeller er snakk om en skattefordel som tilsvarer 20 % av disposisjonens totalverdi kan det være snakk om vidt forskjellige grader av skattemessig motivasjon. I den ene saken kan skattefordelen være fullstendig utelatt under planleggingen, og i den andre kan disposisjonen være utelukkende gjennomført for skattefordelens skyld.

Poenget her er at selv om en ender i en situasjon der de samme ulempene taler for gjennomskjæring under grunnvilkåret og mot gjennomskjæring under totalvurderingen, vil dette være vurderinger som har ganske forskjellig grunnlag. Konklusjonen under grunnvilkåret om subjektiv skattemotivasjon trenger ikke ha noen innvirkning på vurderingen av disposisjonens objektive virkninger under totalvurderingen, altså egenverdi i denne sammenheng. Ulemper vil øke den objektive ikke-skattemessige betydningen i den enkelte disposisjon, samtidig som den kan øke skattemotivasjonen hos skattyteren. Egenverdi og skattemotivasjon trenger altså ikke nødvendigvis alltid være omvendt proporsjonale. Sett på denne måten kan det være mulig å harmonisere tilfeller med negative virkninger.

Hydrodommen⁷² legger til grunn at negative virkninger skal vektlegges under totalvurderingen, og det er vanskelig å motsi uttalelser i den juridiske litteraturen om at ulemper gjerne vil styrke skattemotivet. Det vil altså kunne være en og samme ulempe som skal vurderes og vektlegges to ganger. Det er dermed klart at denne problemstillingen bør løses for å skape større klarhet i hva som er innholdet i gjennomskjæringsregelen. Hvorvidt den forklaringen som jeg forsøker på her er holdbar og anvendelig i praksis er mer usikkert. Hvordan denne problemstillingen løses av Høyesterett, eller eventuelt lovgiver, vil vise seg i fremtiden.

3.3 Transaksjonskravet

Gjennomskjæringsregelen omfatter hovedsakelig det som kan betegnes som transaksjoner. I dette ligger det et skille mellom faktiske og rettslige handlinger. Rettslige handlinger anses å inngå i transaksjonsbegrepet, mens de faktiske handlinger faller utenfor. I forslaget til en lovfestet omgåelsesregel⁷³ ble dette lagt til grunn. Her ble rettslige handlinger definert som «avtaler, gavetilsagn, opprettelse av selskaper, opprettelse av stiftelser mv.». Det kan forekomme faktiske handlinger som også har rettslige skattemessige virkninger. Lovforslaget bruker statushandlingar som et eksempel. Flytting til utlandet vil påvirke skatteposisjoner,

⁷¹ Eksempelvis Rt. 2012 s. 1888 (punkt 36)

⁷² Rt. 2002 s. 456 (s. 467)

⁷³ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 45

men anses likevel ikke å falle inn under transaksjonskravet. Aarbakke⁷⁴ setter også et skille mellom rettslige disposisjoner og rene handlinger, der eksempelvis samboerskap ikke kan anses som en omgåelse av ekteskapslovgivningen.

Høyesterett har hittil ikke blitt fremlagt saker der det er lagt opp til å vurdere skillet mellom faktiske og rettslige handlinger når det gjelder skatterettslig omgåelse. Gode grunner kan tale for at også faktiske handlinger bør falle inn under omgåelsesregelen. Mange av de samme hensyn som gjør seg gjeldende for gjennomskjæring av rettslige disposisjoner, kan også være relevante ved faktiske handlinger. Dersom handlingen anses som illojal mot skattereglene og anses å være foretatt ut i fra rene skattemessige motivasjoner, kan det ikke utelukkes at Høyesterett åpner for at omgåelsesregelen kan benyttes i fremtiden. Da Høyesterett hittil ikke har foretatt gjennomskjæring på bakgrunn av faktiske handlinger, vil dette innebære en utvidelse av rekkevidden til den ulovfestede gjennomskjæringsnormen. Problemer kan oppstå for eksempel ved tilfeller av inn- og utflytting av landet. Sett opp mot grunnvilkåret for gjennomskjæring kan det vanskelig tenkes at en slik handling ikke har egenverdi. Om det gjelder en fysisk person vil flyttingen alltid ha reell betydning utenom den skattemessige. Hvordan Høyesterett eventuelt vil behandle slike saker i fremtiden vil imidlertid bare være spekulativt, og omhandles ikke nærmere.

3.4 Transaksjonskjeder

I enkelte tilfeller kan den skattebesparende fordelene ha forekommet i ett ledd i en transaksjonskjede. Spørsmålet da er hvordan man skal ta stilling til denne transaksjonskjeden. Om man skal se på det enkelte ledd som har hatt betydning for skatteposisjonen, eller om man skal se på alle transaksjonene samlet.

Skattemessig kan transaksjonskjeder være utformet på ulike måter. Det kan tenkes at det skattebesparende transaksjonsleddet kun ble foretatt for å spare skatt, og ikke har noen annen verdi, mens de øvrige leddene isolert sett er uangripelige. I andre tilfeller kan transaksjonsserien som helhet være grunnlaget for skattebesparingen. Dette vil ha betydning for om en skal vurdere det enkelte ledd eller hele transaksjonskjeden som en enhet.

I Telenor-dommen⁷⁵ tas dette standpunkt til transaksjonskjeder: «Dersom en disposisjon inngår som ledd i et større kompleks av disposisjoner, kan spørsmålet om skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor, ikke vurderes isolert for hver enkelt disposisjon, men må avgjøres ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet». Dette er senere fulgt opp i Dyvi-dommen,⁷⁶ hvor det legges til grunn at uttalelsen i Telenor-dommen relateres til hele gjennomskjæringsvurderingen, og ikke bare grunnvilkåret.

Det kan være verdt å bemerke seg at problemstillingen om transaksjonskjeder også fikk en eget omtale i Aarbakkes lovforslag i 1992.⁷⁷ Her heter det i punkt 2 at «[n]år det er innbyrdes sammenheng mellom flere forhold eller transaksjoner, skal disse behandles som en enhet i forhold til skattelovgivningen». Dette tilsvarer langt på vei uttalelsen som gis i Telenordommen, og kan kanskje ha vært utgangspunktet for standpunktet i dommen.

⁷⁴ Magnus Aarbakke, *Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem*, 1970, s. 5

⁷⁵ Rt. 2006 s. 1232 (punkt 49)

⁷⁶ Rt. 2012 s. 1888 (punkt 39)

⁷⁷ Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s. 46

Vurderingen av om en skal ta utgangspunkt i det enkelte transaksjonsledd må altså baseres på om disposisjonene kan anses å utgjøre en naturlig enhet. Eller som det heter i ConocoPhillips-dommen, dersom transaksjonen skal behandles som en enhet, må det være «ein nær indre samheng mellom disposisjonane, og at dei går inn som integrerte ledd i ein samla plan».⁷⁸

3.5 Høyesteretts varierende oppbygning av gjennomskjæringsregelen

Det ble nevnt tidlig i fremstillingen at Høyesterett har hatt en ulik oppbygning av argumentasjonen når det gjelder omgåelsessaker. Dette gjelder hovedsakelig oppdelingen i grunnvilkår og totalvurdering, men også at dommene ikke synes å være enige om vurderingen skal foretas på objektivt eller subjektivt grunnlag. Frederik Zimmer⁷⁹ tok opp disse problemstillingene i 2007. Videre skal det først gjennomgås forskjellen i oppdeling av omgåelsesnormen, deretter skal det ses nærmere på valget mellom subjektiv og objektiv vurdering i et utvalg høyesterettsdommer. Materialet som presenteres om strukturen av omgåelsesregelen vil avgrensas til de siste 15 årene, da disse best vil representere hva som kan anses å være gjeldende rett på området.

3.5.1 Oppdelingen i grunnvilkår og totalvurdering

Som nevnt tidligere har ikke Høyesterett hatt en ensartet struktur ved anvendelsen av gjennomskjæringsnormen. Mens enkelte dommer synes å vurdere omgåelsessaken som en enkelt helhetsvurdering, deler andre opp i et grunnvilkår og en etterfølgende totalvurdering. Det skal i dette avsnittet foretas en gjennomgang av hvordan Høyesterett har tatt stilling til denne problemstillingen.

Den tidligste dommen som tas med her er ABB-dommen.⁸⁰ I de senere dommene synes denne å være utgangspunktet for utviklingen av omgåelsesregelens struktur de siste 15 årene. Den sentrale uttalelsen i denne dommen er på side 955, hvor det sies at «[G]jennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har ut over skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål».

Denne uttalelsen har tilsynelatende vært tolket på ulike måter i den etterfølgende rettspraksis. Dommen som i størst grad virker å anvende en samlet vurdering for hele omgåelsesspørsmålet, er Nagell-Erichsen-dommen.⁸¹ Førstvoterende slår fast i punkt 57 siste setning at skatteformål, eller arveavgift i denne saken, ikke er tilstrekkelig for gjennomskjæring, men foretar ingen videre drøftelse av om skatteformålet er tilstrekkelig sterkt, og gir heller ingen uttrykk for om skatteformål er nødvendig for at gjennomskjæring skal være aktuelt. Det uttrykkes kun at skatteformål alene ikke er tilstrekkelig i seg selv. I stedet går dommeren direkte over i en egenverdivurdering i punkt 58, som ut ifra formuleringen i ABB-dommen er del av totalvurderingen.

⁷⁸ Rt. 2008 s. 1537 (punkt 43)

⁷⁹ Frederik Zimmer, *Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?*, Skatterett 2007

⁸⁰ Rt. 1999 s. 946

⁸¹ Rt. 2006 s. 1199

Også i Nygård-dommen⁸² synes dommeren kun å foreta en samlet vurdering. På side 1870 starter dommeren med å spørre om det foreligger noen egenverdi for skattyteren utover skattebesparelsen. Dommeren sier riktignok kort etter at det er liten tvil om at transaksjonen er skattemessig motivert, men foretar ingen drøftelse av hvor sterk denne motivasjonen er, og om skattemessig motivasjon er nødvendig. Det er usikkert om dommeren anser det som selvsagt at skattemotivasjonen er tilstrekkelig stor, og finner ingen grunn til å gå nærmere inn på det, eller om dommeren tolker ABB-dommen som at hele omgåelsesvurderingen skal foregå samlet. Uansett burde dette blitt uttrykkelig forklart.

På den annen side har vi Hydro Canada-dommen,⁸³ hvor førstvoterende på side 465-466 klart skiller mellom grunnvilkår og totalvurdering. Det gjøres også klart at en totalvurdering er betinget av at grunnvilkåret om skattemotivasjon er innfridd. Det som kan være interessant å merke seg i denne dommen, er mindretallets (dissens 3-2) uttalelser om oppbygningen av omgåelsesnormen. Dommer Zimmer presenterer normen på denne måten: «Hvorvidt det skal foretas gjennomskjæring, beror på en helhetsvurdering der sentrale momenter særlig er transaksjonens eller transaksjonenes skatterettslige kontra forretningsmessige formål og virkninger samt i hvilken grad et resultat basert på skattyters påstand vil stride mot hensynene bak skattereglene». I mindretallets votum skilles det overhodet ikke mellom grunnvilkår og totalvurdering. Annenvoterende synes å ville behandle alle momenter under samme vurdering. Denne dommen trenger ikke nødvendigvis å ha vært avgjørende for fremtidig bruk av omgåelsesnormen, men det viser tydelig den uenighet som finnes når det gjelder oppbygningen av normen.

Førstvoterendes uttalelser i denne dommen ble videreført i Aker Maritime-dommen,⁸⁴ hvor dommeren deler opp vurderingen i grunnvilkår og totalvurdering, og presiserer at grunnvilkåret må være innfridd. Dette synes å være den riktige tolkningen av uttalelsen i ABB-dommen. Førstvoterende i ABB-dommen sier på s. 955 at gjennomskjæring er aktuelt «dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken». Det sies ikke direkte at skattemessig motivasjon skal behandles som et grunnvilkår, men det kan utledes av teksten at skatteformål innledningsvis må være tilstede for at gjennomskjæring skal vurderes, og de må veie tyngre enn de andre formål med transaksjonen.

Senere i Telenor-dommen⁸⁵ gis det en grundig presentasjon av innholdet i omgåelsesregelen. Det sies der at regelen består «av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt (...) Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen».

Denne uttalelsen har blitt sitert i flere etterfølgende dommer, herunder Hex-dommen (Rt. 2007 s. 209), Conoco-Phillips-dommen (Rt. 2008 s. 1537), Dyvi-dommen (Rt. 2012 s. 1888) og i en dom fra i år, ConocoPhillips III (Rt. 2014 s. 227). Den klare linjen som har blitt lagt ved og etter uttalelsen i Telenordommen tilsier at det ikke er noen tvil om at dette er gjeldende rett.

⁸² Rt. 2000 s. 1865

⁸³ Rt. 2002 s. 456

⁸⁴ Rt. 2004 s. 1331 (punkt 47)

⁸⁵ Rt. 2006 s. 1232 (punkt 47)

3.5.2 Subjektiv og objektiv vurdering

Valget mellom en subjektiv eller en objektiv vurdering av hva som er motivasjonen bak en transaksjon er en vesentlig del av gjennomskjæringsnormen, og kan føre til ulike resultater. For å avklare innholdet i normen er det dermed viktig å vite hvilket grunnlag Høyesterett baserer sin vurdering på. Dette gjelder først under grunnvilkåret om skattemotivasjon, men vil også ha betydning under totalvurderingen. Det har vært uklarhet om valget mellom subjektiv og objektiv vurdering, og det skal i denne delen gås gjennom Høyesteretts tilnærming til denne problemstillingen.

I Kielland-dommen⁸⁶ var det snakk om å slå igjennom overfor aksjeselskapsformen der aksjonæren benyttet selskapets skattefrie aksjeutbytte til å unndra skatt på betaling av en fordring. Dette ble ikke godtatt av staten, som fikk medhold i både lagmannsrett og Høyesterett. Det ble i Kiellanddommen hevdet at skattyteren handlet først og fremst ut ifra ikke-skattemessige grunner. Til dette svarte førstvoterende på s. 267 at et eventuelt subjektivt motiv vil være vanskelig å klargjøre, og at en er «henvist til å slutte vesentlig ut fra en objektiv vurdering av situasjonen». Riktignok sier ikke dommeren her at subjektive vurderinger ikke har noen betydning, kun at disse er vanskelige å bringe på det rene. De objektive delene av saken vil være lettere å få klarhet i, som gjerne vil gi en mer forsvarlig vurdering av saken. Likevel stenger ikke dommeren for bruken av de subjektive deler av saken dersom det er mulig å vite med sikkerhet hva disse er.

I Telenorddommen⁸⁷ ble skattyteren nektet fradragsrett av staten for salg av aksjer i et dansk selskap til et selskap i samme konsern som skattyteren. Høyesterett kom til at dette ikke var holdbart, og fradragsrett kunne heller ikke nektes på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. I dommen anførte staten at det må legges til grunn en objektiv vurdering når det skal fastslås hva som er formålet med disposisjonen. Dette var ikke retten enig i, og mente det er «avgjørende hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på» (punkt 50). Dommeren synes likevel ikke å bygge hele vurderingen på subjektive grunner. I punkt 51 sies det at hva som er motivasjonen bak transaksjonen «må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor». Det henvises her til disposisjonens «virkninger», noe som vanskelig kan sies å være noe annet enn et objektivt element i vurderingen. Selv om det skal legges til grunn den antatte motivasjon for skattyteren, synes dommeren å ville anvende både objektive og subjektive elementer i saken for å fastslå hva som faktisk var motivasjonen under grunnvilkåret.

Begrunnelsene i Kiellanddommen og Telenorddommen kan umiddelbart synes å være svært forskjellige, men etter det som hittil har vært drøftet kan det være større likhet mellom dommernes synspunkt enn det kan virke som, og Telenorddommen trenger ikke ses som en fravikelse av Kiellanddommens standpunkt. De er begge åpne for både subjektive og objektive vurderinger, men de har forskjellig utgangspunkt for sin argumentasjon. Kiellanddommen starter i det objektive, mens Telenorddommen starter i det subjektive. Disse dommene viser uansett at det har skjedd en forandring i Høyesteretts argumentasjonsmønster.

⁸⁶ Rt. 1971 s. 264

⁸⁷ Rt. 2006 s. 1232

Det kan likevel problematiseres om det å bygge vurderingen på skattyterens subjektive formål kan anses å være en god regel. Dette kan gjøre at skattytere som ønsker å redusere skatten mest mulig, unngår å innta skattevurderingene i dokumenter og korrespondanser, som vil gjøre det vanskelig for det offentlige og retten å undersøke hva som var det faktiske formålet med transaksjonen. Zimmer⁸⁸ er også inne på denne problemstillingen, og betegner det som en mulighet til å omgå omgåelsesnormen. Dersom omgåelsesvurderingen gjøres objektiv vil etterprøvnbarheten av transaksjonen være langt større, da det er lettere å få tilgang til de faktiske ikke-økonomiske virkningene og skattevirkningene. Det vil gjerne også være lettere å håndtere og sammenligne vurderinger basert på fysiske og økonomiske størrelser og verdier enn antakelser om hva en skattyter har lagt vekt på.

3.6 Omgåelse av legalitetsprinsippet? - Gjennomskjæringsnormens inngripende karakter sett opp mot legalitetsprinsippets krav om hjemmel

3.6.1 Sammenhengen mellom lovtolkning og ulovfestet gjennomskjæring

Utgangspunktet er at det kreves hjemmel i lov for å foreta inngrep i borgernes rettssfære.⁸⁹ Legalitetsprinsippet vil ha varierende vekt i de forskjellige saker.⁹⁰ Momenter som har betydning for legalitetsprinsippets vekt er hvilket rettsområde en befinner seg på og hvor tyngende inngrepet er. Dersom det er snakk om utvidende eller innskrenkende tolkning av en lovtekst vil det være sentralt hvor langt unna lovens ordlyd en beveger seg. Det å gjennomskjære den skatterettslige siden av ellers uangripelige privatrettslige disposisjoner kan dermed anses å være problematisk. Sandvik⁹¹ mener omgåelsesregelen har sammenheng med vanlig rettsanvendelse, og at dette gjør at omgåelsesregelen ikke er noe problem i forhold til legalitetsprinsippet. Han begrunner dette i en uttalelse fra Phønix-dommen,⁹² hvor det sies at «[o]m man vil anse dette for å følge direkte av selve loven eller om man vil se det slik at lovreglene her må suppleres med skatterettslige omgåelses- og gjennomskjæringssynspunkter, kan vel nærmest være en smakssak». Denne uttalelsen kan tolkes som at retten mener at det ikke er stor forskjell mellom anvendelse av lovteksten og anvendelse av gjennomskjæringsregelen.

Sandvik mener også sammenhengen med lovtolkning gjør at normen må være objektiv. Han henviser her til Siraco-dommen,⁹³ Kielland-dommen⁹⁴ og Asdahl-dommen.⁹⁵ Hvor førstvoterende i den førstnevnte dommen uttaler på side 482 at vurderingen av skattyters motiv «må bero på en objektiv bedømmelse av transaksjonen på grunnlag av de faktisk foreliggende forhold»

Høyesterett har likevel i senere tid fraveket standpunktet om at normen skal være objektiv. I den tidligere nevnte Telenor-dommen avviste retten statens anførsel om en objektiv vurdering, og la til grunn i punkt 50 at det må være «avgjørende hva skattyteren må antas å ha

⁸⁸ Frederik Zimmer, *Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?*, Skatterett 2007 s. 2-13 (s. 9)

⁸⁹ Se eksempelvis omtale i Alf Petter Høgberg og Morten Kinander, *Det formelle legalitetsprinsippet og rettskildelæren*, Tidsskrift for rettsvitenskap 2011 s. 15-55

⁹⁰ Eivind Smith, *Legalitetsprinsippets hjemmelskrav og subjekter*, Tidsskrift for rettsvitenskap 1978 s. 669

⁹¹ Per Sandvik, *Form, realitet og gjennomskjæring* s. 163-164 i Petter Chr. Wilschow, *bedriftsbeskatning i praksis*, 1997

⁹² Rt. 1993 s. 173 (s. 179)

⁹³ Rt. 1963 s. 478

⁹⁴ Rt. 1971 s. 271

⁹⁵ Rt. 1986 s. 58

lagt vekt på». En slik subjektiv vurdering av skattyters motiver gjør at gjennomskjæringsnormen ikke har den tilknytning til lovtolkning som fremmes av Sandvik.

I senere tid har Høyesterett også på generell basis tatt avstand fra sammenhengen mellom lovtolkning og omgåelsesregelen. I Nordea-dommen⁹⁶ var det snakk om å anvende enten realisasjonsbegrepet i selskapsskatteloven eller gjennomskjæringsregelen. Førstvoterende uttalte på s. 803 at det er «tale om to ulike rettslige vurderingstemaer, og at det er bare et stykke på vei at de samme hensyn vil være relevante». Banoun⁹⁷ argumenterer også for at sammenhengen mellom lovtolkning og gjennomskjæringsregelen har blitt overdrevet av domstolene, noe som støttes av Gjems-Onstad.⁹⁸ Det kan også vises til en uttalelse fra forarbeidene⁹⁹ til den daværende selskapsskatteloven¹⁰⁰ § 8-7 fjerde avsnitt. Det heter der at anvendelsen av bestemmelsen innebærer både forskjeller i kriterier for anvendelse, og i dens rekkevidde, i forhold til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Bestemmelsen er nå opphevet, men er i stor grad videreført i dagens skattelov § 14-90 bokstav a.

Gjennomskjæringsnormen må altså anses som et selvstendig ulovfestet regelsett for gjennomskjæring av privatrettslige disposisjoner som skiller seg fra de lovfestede reglene om gjennomskjæring. Det bør bemerkes at gjennomskjæringsnormen ikke kan brukes direkte som en hjemmel for beskatning. Skattyteren vil alltid beskattes med hjemmel i en lovbestemmelse. Tilfeller der det må anvendes ulovfestede omgåelsesbetraktninger, er hvor lovens ordlyd ikke dekker det aktuelle tilfellet, heller ikke med tradisjonell utvidende tolkning. Gjennomskjæringsnormen gjør da at disposisjonen som anses som en omgåelse likevel beskattes på grunnlag av den aktuelle lovtekst. Gjennomskjæringsnormen kan dermed ha karakter av en aksessorisk beskatningshjemmel.

3.6.2 Gjennomskjæringsnormens rettslige legitimitet

Spørsmålet her er hva som legitimerer gjennomskjæringsnormen som hjemmel for inngrep i privatrettslige disposisjoner, og hvorvidt legalitetsprinsippet hindrer eller begrenser anvendelsen av normen. Om Høyesteretts tilnærming til problemstillingen kan det innledningsvis henvises til Zenith-dommen,¹⁰¹ hvor retten drøftet hensynet til legalitetsprinsippet ved anvendelse av gjennomskjæringsnormen. I denne saken var det snakk om et selskap som har ervervet skatteposisjoner, og som ble ansett av ligningsmyndighetene å ha misligholdt sin skattekreditt da aksjene ble solgt.¹⁰² Retten uttaler på s. 1587 at «[d]e hensyn som begrunner legalitetsprinsippet, tilsier at man bør være mer tilbakeholden med å foreta gjennomskjæring i et slikt tilfelle, enn når det er spørsmål om å akseptere at det etableres en skatteposisjon». Retten er her tilbakeholden med å anvende en ulovfestet gjennomskjæringsnorm av hensyn til den inngripende karakteren av kommunens vedtak om gjennomskjæring. Det gis også uttalelser om gjennomskjæringsnormens side til reglenes forutberegnelighet. På s. 1588 drøfter dommeren gjennomskjæringsnormens utfordringer når det kommer til næringslivet, hvor «gjennomskjæring vil ofte medføre forstyrrelser i et

⁹⁶ Rt. 2002 s. 798

⁹⁷ Bettina Banoun, *Omgåelse av skattereglene*, Oslo 2003 s. 290 flg.

⁹⁸ Ole Gjems-Onstad, *Banoun part 4 – must be read*, Skatterett 2003, nr. 3 s. 284 – Anmeldelse av Bettina Banouns *Omgåelse av skattereglene* fra 2003.

⁹⁹ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s.32

¹⁰⁰ Lov 20. juli 1991 nr. 65

¹⁰¹ Rt. 1997 s. 1580 (s. 1585)

¹⁰² Dommens prejudikatsverdi er begrenset, da overføring av skatteposisjoner nå er regulert av skatteloven § 14-90, men dommen anvendes for dens metodiske bidrag til utvikling av gjennomskjæringsnormen.

finmasket regelverk. Og særlig vil jeg peke på de betydelige vansker borgerne får med å forutse de skattemessige virkninger av ulike privatrettslige disposisjoner».

Sandviks¹⁰³ argumenterer på basis av at han ikke anser omgåelsesnormen som sedvanerett, slik at den ikke gis den legitimitet ligger i sedvaneretten¹⁰⁴. I tillegg til uttalelsen i Phønix hotell-dommen,¹⁰⁵ finner Sandvik støtte for dette synet i uttalelsen i Hovda-dommen,¹⁰⁶ hvor retten uttaler om rekkevidden av gjennomskjæringsnormen på s. 917 at «[d]et ligger imidlertid i problemstillingen at spørsmålet om å anvende gjennomskjæringsregelen vil kunne komme opp i mange forskjellige sammenhenger». Sandvik tolker dette som at det ikke er snakk om en sedvane, men en måte å fortolke lover på, og at regelen dermed har nær tilknytning til lovtolkning.

Anvendelse av sedvanerett som en selvstendig rettsregel har i lang tid vært akseptert praksis i norsk rettskildelære. Det antatt at sedvanerettslige regler kan anvendes som hjemmel for forvaltningsmessige inngrep¹⁰⁷ og kan også sette til side lovtekst,¹⁰⁸ noe som kan være aktuelt hvis det er tale om nekte fradragsrett. Gjennomskjæringsnormen har i senere tid fått mer og mer støtte i et økende antall Høyesterettsavgjørelser. I 2003 ble det hevdet av Banoun¹⁰⁹ at den ulovfestede omgåelsesregelen må anses som en sedvanerettslig regel på forvaltningsrettens område. Banoun legger også til grunn at legalitetsprinsippet i norsk rett ikke setter et uforbeholdent krav til lovtekst, men at det er tilstrekkelig med en allerede bestående rettsregel. Ut i fra Banouns tilnærming skulle gjennomskjæringsnormen ha tilstrekkelig legitimitet ut i fra dens status som sedvanerett. Da det er et vilkår for dannelsen av sedvanerett at den har vært fast,¹¹⁰ kunne det imidlertid i ettertid vært problematisert om det er riktig å si at gjennomskjæringsnormen var sedvanerett i 2003. Dette i lys av den usikkerhet og debatt som oppsto rundt normen i etterkant av Nagell-Erichsen- og Telenordommen¹¹¹ i 2006. Siden den tid har det derimot vært utbredt enighet om normens generelle vilkår, og usikkerheten om anvendelsen er mindre, som skulle tilsi at dens legitimitet som sedvane er sterkere nå enn tidligere.

Det skal ikke her gås inn på en utførlig drøftelse om hvorvidt gjennomskjæringsnormen innfrir vilkårene for å være sedvanerett. Men for å avklare gjennomskjæringsnormens nærmere forhold til og eventuelle strid med legalitetsprinsippet, kan det være nyttig å se på hvorvidt normen harmoniserer med de underliggende hensyn som begrunner legalitetsprinsippet. Her vil det være flere relevante momenter, som maktfordeling og demokratiske hensyn, da domstolene ikke er ment å ha rettsskapende virksomhet som går på tvers av lovgivers myndighet. Også forutberegnelighet vil ha betydning, siden en ulovfestet norm kan være vanskelig å forholde seg til, i tillegg til vernet mot tilbakevirkende og vilkårlige inngrep.

¹⁰³ Per Sandvik, *Form, realitet og gjennomskjæring* s. 163-164 i Petter Chr. Wilschow, *bedriftsbeskatning i praksis*, 1997

¹⁰⁴ Torstein Eckhoff, *Legalitetsprinsippet*, 1963 s. 227-228

¹⁰⁵ Rt. 1993 s. 173 (s. 179)

¹⁰⁶ Rt. 1994 s. 912

¹⁰⁷ Torstein Eckhoff, *Legalitetsprinsippet*, 1963 s. 227-228

¹⁰⁸ Mads Henry Andenæs, *Rettskildelære*, 2009 s. 131

¹⁰⁹ Bettina Banoun, *Omgåelse av skattereglene*, Oslo 2003 s. 90

¹¹⁰ Per Stavang, *Parlamentarisk praksis og sedvanerett*, Festskrift til Nils Nygaard, Nybrott og Odling, 2002 s.

346

¹¹¹ Hhv. Rt. 2006 s. 1199 og Rt. 2006 s. 1232

Når det gjelder forholdet til lovgiver med demokratisk innvalgte representanter, er det slik at gjennomskjæringsnormen ikke oppsto umiddelbart med en enkelt høyesterettsdom, men den ble utviklet gradvis over lang tid. Det startet med omgåelsesbetraktninger som grunnlag for utvidende tolkning, og etter hvert som en kunne se dannelsen av regelen begynte rettspraksis å bevege seg lengre unna skattelovenes ordlyd. Slike gradvise utviklinger av rettstilstanden er mindre problematisk i et maktfordelingsperspektiv,¹¹² da det gir lovgiver mulighet til å begrense den ulovfestede normens anvendelse dersom de finner at Høyesterett går for langt. Lovgiver kunne vedtatt regler som stengte for ulovfestet gjennomskjæring eller som kodifiserte det, noe som faktisk var problemstillingen i 1992,¹¹³ men har hittil ikke vært negativ til en slik norm. Dette er nærliggende å tolke dette som at lovgiver aksepterer normens ulovfestede form, og ikke anser den som problematisk i forhold til den lovgivende makt. Det finnes likevel tilfeller der legalitetsprinsippet og hensynet til maktfordeling setter begrensninger for domstolenes adgang til gjennomskjæring. I en av de nyeste dommene om gjennomskjæring, ConocoPhillips III-dommen,¹¹⁴ vektla Høyesterett at lovgiver hadde «etter utførlige vurderinger ved to anledninger – avstått fra å lovfeste regler som kunne begrense rekkevidden av skattefritaket dersom det var ønskelig». Det at lovgiver hadde unnlatt å vedta reglene om skattefritak førte til at domstolene burde «være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen». Det at Høyesterett her er tilbakeholdne med gjennomskjæring kan også ses som et signal til lovgiver om at det bør vedtas nye regler dersom omgåelsesmulighetene skal begrenses på dette området.¹¹⁵

Det vil ofte være vanskeligere å forutse virkningene av ulovfestede normer enn hva som er tilfelle for lovregler. Dette gjelder spesielt for ulovfestede regler hvor innholdet ikke er klarlagt og presentert på en måte som gir skattytere faste holdepunkter å gå ut ifra. Riktignok er det gjerne slik at de fleste næringsdrivende er klar over at gjennomskjæringsnormen finnes, og som Hugo Matre¹¹⁶ sier kan dette ha en positiv «oppdragende effekt» ved at skattyterne er mer forsiktige i hvordan de gjennomfører transaksjoner. Likevel påpeker denne forfatteren usikkerheten rundt de fundamentale spørsmål angående gjennomskjæringsinstituttet. Dette kan føre til uholdbare situasjoner både for den enkelte skattyter og for samfunnet selv, da frykten for gjennomskjæring kan forhindre at det gjennomføres transaksjoner som kan være svært gunstige. Det er derimot ikke sagt at det er nødt til å være opp til lovgiver å avklare disse spørsmål. Dersom Høyesterett tar stilling til de problemstillinger som bør oppklares, kan dette også skape en langt større grad av forutberegnelighet som gir skattyterne mulighet til å innrette seg.

Forutberegnelighet har og en viss sammenheng med tilbakevirkende regler. Domstolskapte regler vil ofte utvikles som en reaksjon på en rettslig eller fysisk handling foretatt av borgerne. I dette ligger det at det enkelte ganger kan være umulig å forutse konsekvensene av ens handlinger, og at konsekvensene er basert på regler som ikke eksisterte da handlingen ble foretatt. Til en viss grad kan en i omgåelsessaker se til eldre saker som har lignende faktum, og beregne sin skattesituasjon ut i fra dette. Det er likevel sjelden to saker er helt like, men dette kan også gjelde for det tilfelle at gjennomskjæringsnormen hadde vært kodifisert. Dersom en gjennomskjæringsregel lovfestes i tråd med Aarbakkes lovforslag,¹¹⁷ vil dens generelle form også kunne skape usikkerhet når det gjelder domstolenes tolkning og

¹¹² Bettina Banoun, *Omgåelse av skattereglene*, Oslo 2003 s. 90

¹¹³ Ot.prp.nr.16 (1991-1992) (kapittel 4)

¹¹⁴ Rt. 2014 s. 227 (punkt 66)

¹¹⁵ Se også Hugo Matre, *Fritak fra gjennomskjæring*, Skatterett, 2014 nr. 1, s. 1

¹¹⁶ Hugo Matre, *Gjennomskjæring*, Skatterett 2012 s. 1-2

¹¹⁷ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 39 flg.

anvendelse av bestemmelsen. Resultatet av en generalklausul som skal dekke de fleste omgåelsessituasjoner kan være at det også her vil oppstå saker der utfallet har preg av tilbakevirkende kraft, da skattyter ikke med sikkerhet kunne beregne utfallet av sine handlinger, og de nærmere avgjørelser vil også her overlates til domstolene. Det kan påpekes at det er hevdet at vernet mot tilbakevirkende virkning av skattelover er svakt i norsk rett, spesielt når det gjelder omgåelsessituasjoner.¹¹⁸ Dette kan være en nødvendig konsekvens av ønsket om å motvirke skattemessig omgåelse. Når omgåelsessituasjonen er slik som den er nå, er det vanskelig å finne klare holdepunkter som gir skattyteren muligheter for å gjøre en transaksjon sikker for gjennomskjæring. Men det som kan hjelpe på forutberegneligheten og det å hindre vilkårlige avgjørelser er at domstolene bygger på visse underliggende formål og hensyn når de skal ta stilling til en omgåelsessak. Det å bevisstgjøre seg disse hensynene ved den enkelte transaksjon, og søke å holde seg innenfor den aktuelle skattelovs formål vil langt på vei gjøre at en holder seg utenfor fare for gjennomskjæring. Dersom en derimot aktivt forsøker å forbedre sin skatteposisjon ved å omgå skattereglene, vil en gjerne være klar over at det går en grense, men respekterer ikke skattereglene tilstrekkelig. Slike tilfeller kan en gjerne si at fortjener mindre vern da skattyter har spekulert i hvor grensen går.

Om lovgivers tilnærming til problemstillingen har det vært fremmet av Carsten Smith¹¹⁹ at lovgivers signaler angående gjennomskjæringsnormen har vært positive. Dette kan også ha bakgrunn i at det i 1992 ikke ble vedtatt en lovfestet gjennomskjæringsklausul, som kan ses som et uttrykk for at lovgiver var tilfreds med den ulovfestede normen. I forarbeidene til den lovfestede omgåelsesregelen i skatteloven § 13-1¹²⁰ uttales det at lovfesting av denne særlige omgåelsesregelen «innebærer ingen endringer av de ulovfestede gjennomskjæringsreglene, som fortsatt vil gjelde ved siden av de gjennomskjæringsreglene som er inntatt i skatteloven». Det er her en uttrykkelig anerkjennelse av gjennomskjæringsnormens tilstedeværelse i norsk rett. Lovgivers positive holdning til ulovfestet gjennomskjæring styrkes ytterligere ved at det fortsatt ikke er grepet inn med lovgivning eller øvrige politiske signaler.

Det som vil lette på striden med legalitetsprinsippet ytterligere er at skattesaker er økonomiske saker. Det er av Høyesterett uttalt at økonomiske saker ikke holder det samme vernet som saker angående den personlige integritet eller politiske rettigheter. Når det gjelder grunnlovsvernet uttrykkes dette av flertallet i plenumssaken Thunheim.¹²¹ Førstvoterende sier her på s. 5-6 at dersom det gjelder «bestemmelser til vern om enkeltmenneskets personlige frihet eller sikkerhet, antar jeg at grunnlovens gjennomslagskraft må være betydelig». Dette settes i motsetning til bestemmelser om statsmaktens arbeidsmåte, og hvor det til slutt sies at «[g]runnlovsbestemmelser til vern om økonomiske rettigheter må for så vidt komme i en mellomstilling».

3.6.3 Behovet for en lovfestet gjennomskjæringsregel

Gjennomskjæringsregelen har hatt en lang utvikling basert på usikkerhet og diskusjon. Helt siden 1920-tallet med generelle gjennomskjæringsbetraktninger, og 70-tallet, hvor man først så at en ulovfestet norm dannet seg. Det har vært vanskelig, og kanskje umulig for borgere og næringsdrivende å forutse og beregne myndighetenes reaksjoner på privatrettslige

¹¹⁸ Bettina Banoun, *Omgåelse av skattereglene*, Oslo 2003 s. 93 med videre henvisning til Ole Gjems-Onstad, *Om tilbakevirkende skattelover*, Tidsskrift for Rettsvitenskap 1981 s. 397

¹¹⁹ Carsten Smith, *Stortinget og domstolene*, Nytt Norsk Tidsskrift 2000 s. 140

¹²⁰ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) punkt 7.3

¹²¹ Rt 1996 s. 1440

disposisjoner, og eventuelt hvordan disse ble håndtert i rettsapparatet. Forutberegneligheten av en ulovfestet norm med høyst usikkert innhold er dessverre adskillig lavere enn det den ideelt sett burde vært, med hensyn til hvilke verdier det kan være snakk om i omgåelsessaker.

Lovfesting av gjennomskjæringsnormen har vært forsøkt tidligere. I 1991 utarbeidet Magnus Aarbakke et lovforslag til en generell ulovfestet skatterettslig gjennomskjæringshjemmel i Ot.prp. nr. 16 (1991-1992). Forslaget til lovtekst var på fire punkter som var ment å fange opp et vidt spekter av omgåelsestilfeller. Lovforslaget ble imidlertid ikke vedtatt, da de fleste anså en slik lov som lite hensiktsmessig på tidspunktet. Også senere har det vært ytret bekymringer om anvendelse av ulovfestede gjennomskjæringsregler. I forarbeidene¹²² ble det drøftet mulige tiltak for å hindre valg av transaksjonsform som er hovedsakelig motivert av skattemessige grunner. Her sies det at «man ideelt sett burde unngå å basere seg utelukkende på ulovfestet gjennomskjæring for å hindre tilpasninger som omhandlet her». Dette ble videre begrunnet i ressurskravet for myndighetene å påvise at disposisjonen var hovedsakelig skattemessig motivert. En ulovfestet regel vil kunne gi ligningsmyndighetene videre fullmakter og klarere holdepunkter som kan gjøre gjennomskjæringsvurderingen mindre komplisert. På den annen side kan videre fullmakter åpne for mer utstrakt anvendelse av gjennomskjæring. Det er uttalt i forarbeidene¹²³ at «[b]estemmelsene er altså ikke ment å skulle representere noen særlig utvidelse av adgangen til gjennomskjæring». Likevel kan det være vanskeligere for domstolene å avskjære ligningsmyndighetenes vedtak når staten har en uttrykkelig lovtekst å støtte seg på.¹²⁴

Det er mange utfordringer som oppstår når en skal formulere en lovtekst for å fange opp skatteomgåelser. Det største problemet vil kanskje være hvor vidt eller snevert en slik lovbestemmelse skal formuleres. Formuleres lovteksten for snevert så mister den sin hensikt ved at den ikke fanger opp alle situasjonene den er ment å regulere. For at bestemmelsen skal fange opp alle mulige tilfeller av omgåelser må den være nokså generelt utformet. Et slikt synspunkt fremmes i en nyere artikkel av Matre,¹²⁵ som at lovgiver burde fastsette overordnede rammer for ulovfestet gjennomskjæring i lovs form. Dette ville gjort gjennomskjæringsnormen mindre problematisk i forhold til legalitetsprinsippet. Den nærmere anvendelse på detaljnivå vil likevel overlates til domstolene, som må ta stilling til de ulike spørsmål som kan oppstå. En ulovfestet ramme for gjennomskjæring kan hjelpe et stykke på veien, men et hovedformål med lovfestingen er å skape større forutberegnelighet enn det den eksisterende normen gir. Det å ha en svært generell regel kan åpne for tilnærmet samme usikkerhet som den ulovfestede normen gjør. Her kan Aarbakkens lovforslag brukes som eksempel. Punkt 4 i utkastet til lovbestemmelse sier at myndighetene kan skjære gjennom i tilfeller som er «urimelig ut fra det grunnlag som skattelovgivningen bygger på». Dette fanger opp de fleste tilfeller av omgåelse, men kan neppe tilfredsstille kravene til forutberegnelighet som en gjerne bør ha når en først skal lovfeste gjennomskjæringsnormen.

For erfaringer fra den praktiske skatteretten kan det trekkes inn en annen artikkel fra Hugo Matre,¹²⁶ hvor gjennomskjæringsnormens praktiske betydning kritiseres sterkt. Matre setter lys på flere sider av normens anvendelse, som uklarhet i dens generelle oppbygning, hvorvidt den er i tråd med gjeldende EØS-regler og at den er et hinder for verdiskapning i samfunnet som et grunnleggende prinsipp i skattelovgivningen. Av hensyn til forutberegnelighet og

¹²² Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 79

¹²³ Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s. 150

¹²⁴ Einar Harboe, *Skattemessig gjennomskjæring*, 2012 s. 398

¹²⁵ Hugo Matre, *Fritak fra gjennomskjæring*, Skatterett, 2014 nr. 1, s. 1

¹²⁶ Hugo Matre, *Gjennomskjæring*, Skatterett 2012 s. 1-2

stabilitet mener Matre at det er behov for en lovregulering av reglene om gjennomskjæring. Banoun¹²⁷ mener i sin artikkel fra 2004 at særskilte regler mot omgåelser er det mest hensiktsmessige i skatterett, og at generelle omgåelsesklausuler ikke har noe for seg. Særskilte regler vil antakeligvis være best egnet til å regulere de enkelte tilfellene. Utfordringen er da at det kan være nødvendig med en alt for stor mengde enkeltregler slik at dette heller ikke blir hensiktsmessig.

En annen uttalelse fremmes avslutningsvis i en artikkel av Zimmer fra 2007,¹²⁸ hvor han konkluderer med at normens innhold har blitt for uklart gjennom Høyesteretts dommer, og at arbeidet med lovfesting bør tas opp igjen. Zimmer mener dette gjerne kan baseres på Aarbakkes arbeid med lovforslaget i 1991¹²⁹ og Banouns analyse fra 2003.¹³⁰ Hvorvidt dette fortsatt er holdbart med hensyn til utviklingen på området de siste årene, er usikkert. Rettskildematerialet om gjennomskjæring som fantes henholdsvis i 1991 og 2003 har endret seg betydelig frem til 2014. Den formulering av grunnvilkår og totalvurdering som fikk en mer konkret formulering i Telenor-dommen har endret gjennomskjæringsnormens oppbygning i forhold til tidligere praksis. Da denne formuleringen ble videreført i en rekke dommer, som Hex-dommen i 2007, ConocoPhillips-dommen i 2008, Dyvi-dommen i 2012 og i den siste ConocoPhillips III-dommen fra 2014, må det kanskje for første gang anses å være enighet om de overordnede vurderingstemaene i normen. Dette medfører en endring i rettskildebildet som vil kunne ha stor betydning for et eventuelt nytt forsøk på en lovregulering av gjennomskjæringsnormen.

Uttalelser fra forarbeidene¹³¹ i senere tid viser at lovfesting av gjennomskjæringsnormen fortsatt har realitet. Finansdepartementet uttaler at de «legger til grunn at man ideelt sett burde unngå å basere seg utelukkende på ulovfestet gjennomskjæring». Selv om det foreløpig ikke har kommet noe forslag, skal de «vurdere behovet løpende». Det er altså slik at innholdet i gjennomskjæringsregelen har blitt mer og mer sikkert de siste 8 årene etter Telenor-dommen. En rekke dommer fra Høyesterett har fastsatt vilkårene i regelen på en så klar måte at det skal mye til for at de skal fravike sin egen praksis slik situasjonen er nå. Det er så klart mange spørsmål som fortsatt står ubesvart om den nærmere anvendelse i konkrete saker, men gjennomskjæringsnormen kan kanskje anses å være klarere og mer forutberegnelig enn den noen gang har vært, slik at behovet for en lovfesting av normen er mindre enn tidligere. Siden regelen ikke har blitt lovfestet på tidspunkter da dens innhold var vesentlig mer usikkert, er det ikke grunn til å tro det kommer til å skje i den nærmeste framtid.

4 Avsluttende bemerkninger

Det har vært viet stor oppmerksomheten til ulovfestet gjennomskjæring i skatteretten helt siden 1920-tallet. Det har ikke vært mangel på rettskilder, både innen rettspraksis, juridisk litteratur og i forarbeidene. Også enkelte lovtekster angående ulovfestet gjennomskjæring har blitt vedtatt. Selv om disse er ment å regulere spesifikke typer omgåelse, og rekker ikke langt nok til at det ikke er behov for den ulovfestede normen. Problemet med rettskildene er ikke omfanget, men innholdet. Det har vært mye frem og tilbake, mye tvil og usikkerhet om hvordan gjennomskjæringsnormen skal anvendes. Høyesterett har tatt stilling til og løst en rekke problemstillinger, spesielt de siste 10 årene. Likevel er det fortsatt mange spørsmål som

¹²⁷ Bettina Banoun, *Hvordan bør skattelovgivning utformes for å motvirke omgåelse?*, Skatterett 2004 s. 72

¹²⁸ Frederik Zimmer, *Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker*, Skatterett 2007 s. 13

¹²⁹ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 38 flg.

¹³⁰ Bettina Banoun, *Omgåelse av skattereglene*, Oslo 2003

¹³¹ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 79

er uløste, som artikkelen til Hugo Matre¹³² fremhevet. Jeg har enkelte steder begitt meg ut på vurderinger av retten de lege ferenda, eksempelvis angående harmoniseringen av negative virkninger under grunnvilkåret og totalvurderingen, men det gjenstår å se hvordan disse spørsmål faktisk løses. Det er heller ikke sikkert om det er Høyesterett eller lovgiver som først tar stilling til de enkelte problemene. Som nevnt har lovgiver ingen spesifikke planer foreløpig, men som det sies i forarbeidene,¹³³ vil de «vurdere behovet løpende».

¹³² Hugo Matre, *Gjennomskjæring*, Skatterett 2012 s. 1-2

¹³³ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 79 tredje avsnitt

Litteraturliste

Lover

Lov 22. mai 1902 nr. 10 Almindelig borgerlig Straffelov

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

Lov 20. juli 1991 nr. 65 Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (opphevet)

Forarbeider

Ot.prp.nr.16 (1991-1992)

Ot.prp.nr.71 (1995-1996)

Ot.prp.nr.86 (1997-1998)

Ot.prp.nr.1 (2004-2005)

Rettspraksis

Rt. 1912 s. 486

Rt. 1918 II s. 208

Rt. 1921 s. 462

Rt. 1924 s. 435

Rt. 1925 s. 472

Rt. 1963 s. 478

Rt. 1966 s. 1189

Rt. 1971 s. 264

Rt. 1971 s. 271

Rt. 1976 s. 1317

Rt. 1978 s. 60

Rt. 1986 s. 58

Rt. 1993 s. 173

Rt. 1994 s. 499

Rt. 1994 s. 912

Rt. 1996 s. 1440

Rt. 1997 s. 1580

Rt. 1999 s. 946

Rt. 2000 s. 1865

Rt. 2001 s. 170

Rt. 2002 s. 456

Rt. 2002 s. 798

Rt. 2004 s. 1331

Rt. 2006 s. 1199

Rt. 2006 s. 1232

Rt. 2007 s. 209

Rt. 2008 s. 1510

Rt. 2008 s. 1537

Rt. 2012 s. 1888

Rt. 2014 s. 227

Juridisk litteratur

- Aarbakke, Magnus, «Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem», *Lov og rett*, 1970 s. 1-24
- Andenæs, Mads Henry, *Rettskildelære*, 2009
- Banoun, Bettina, «Det eksisterer intet realitetsprinsipp i norsk skatterett», *Regnskap og Revisjon*, nr. 4 2002 s. 661
- Banoun, Bettina, «Hvordan bør skattelovgivning utformes for å motvirke omgåelse?», *Skatterett*, 2004 s. 55-72
- Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene*, Oslo 2003
- Eckhoff, Torstein, *Rettskildelære*, 3. utg. Oslo 1993
- Eckhoff, Torstein, *Legalitetsprinsippet*, 1963
- Folkvord, Benn, Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse, *Skatterett*, 2009 s. 169-178
- Gjems-Onstad, Ole *Norsk bedriftsskatterett*, 2012
- Gjems-Onstad, Ole, «Banoun part 4 – must be read», *Skatterett*, 2003, nr. 3 s. 179-289
- Gjems-Onstad, Ole, «Om tilbakevirkende skattelover», *Tidsskrift for Rettsvitenskap*, 1981 s. 397
- Harboe, Einar, *Skattemessig gjennomskjæring*, Oslo 2012
- Høgberg, Alf Petter, og Kinander, Morten, «Det formelle legalitetsprinsippet og rettskildelæren», *Tidsskrift for rettsvitenskap*, 2011 s. 15-55
- Matre, Hugo, «Ulovfestet gjennomskjæring av fisjon med etterfølgende aksjesalg», *Revisjon og Regnskap*, nr. 4 2014, s. 44-46
- Matre, Hugo, «Fritak fra gjennomskjæring», *Skatterett*, 2014 nr. 1, s. 1
- Matre, Hugo, «Gjennomskjæring», *Skatterett* 2012 s. 1-2
- Kvisli, Kåre Heming, *Innføring i skatteretten*, 1962
- Løchen, Håkon, «Omgåelse som skatterettslig problem», *Skatterett* 2000 s. 108-130
- Løchen, Håkon, «Realitetsprinsippet i Norsk skatterett», *Revisjon og Regnskap*, nr. 2 2003 s. 47
- Sandvik, Per, «Form, realitet og gjennomskjæring» s. 163-164 i Wilskow, Petter Chr., *Bedriftsbeskatning i praksis*, 1997
- Smith, Carsten «Stortinget og domstolene», *Nytt Norsk Tidsskrift*, 2000 s. 140
- Smith, Eivind, Legalitetsprinsippets hjemmelskrav og subjekter, *Tidsskrift for rettsvitenskap*, 1978 s. 669
- Stavang, Per, «Parlamentarisk praksis og sedvanerett», *Festskrift til Nils Nygaard*, Nybrott og Odling, 2002 s. 345-353
- Zimmer, Frederik, Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?, *Skatterett*, 2007 s. 2-13
- Zimmer, Frederik, Omgåelser og ulemper, *Skatterett*, 2009 s. 268-272